

Skattemessig bosted for selskaper

- En vurdering av hjemmehørende kriteriet i norsk rett

Det juridiske fakultet
Universitetet i Bergen



Kandidatnummer: 181258

Veileder: Sarah Lindeberg

Antall ord: 14 953

JUS 399 Masteroppgave

Bergen, 03.06.2013

Forord

En stor takk til mine foreldre, som har støttet meg gjennom studiene og gjort dem mulig.

En like stor takk til min kjære, Karen, som har vært den moralske støtten jeg trengte for å komme meg gjennom dette.

Til sist en takk til min medstudent Andreas, som har vært min faste faglige sparringspartner gjennom studiene.

Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	6
1.1	Aktualisering.....	6
1.2	Disposisjon.....	6
1.3	Avgrensning og begrepsavklaring.....	7
1.3.1	Avgrensning.....	7
1.3.2	Begrepsavklaring	7
1.4	Rettskilder i skatteretten.....	7
1.5	Konsekvenser av hvor et selskap er hjemmehørende	8
1.5.1.1	Generelt.....	8
1.5.1.2	Alminnelig vs. begrenset skatteplikt	8
1.5.1.3	Innflytting	9
1.5.1.4	Utflytting.....	9
1.5.1.5	NOKUS-beskatning	9
1.5.1.6	Fritaksmetoden	9
1.5.1.7	Skatteavtaler.....	9
1.5.1.8	Generelle konsekvenser av skattemessig bosted.....	10
2	Generelt om vilkår for hjemmehørende	11
2.1	Innledning.....	11
2.2	Hovedkategorier av vilkår – formelle og materielle.....	11
2.3	Formelle vilkår.....	12
2.3.1	Stiftelsesteorien – registreringsland	12
2.3.2	Vedtektsfestet sete	13
2.3.3	Aksjonærenes bosted	13
2.3.4	Konkluderende om formelle vilkår.....	14
2.4	Materielle vilkår.....	14
2.4.1	Ledelseskriteriet	15
2.4.2	Drift – økonomisk aktivitet og interesse	16
2.5	Sammensatt vurdering – flere vilkår	17
2.5.1	Helhetsvurdering	17
2.5.2	Utslagsliste.....	18
3	Skattemessig bosted for selskaper etter norsk internrett	19

3.1	"Hjemmehørende" som vilkår	19
3.2	Selskapets virkelige ledelse – ledelse på styrenivå	20
3.2.1	Typetilfeller av tilknytning – komparative vurderinger	20
3.2.2	Nærmere om ledelse på styrenivå	22
3.2.2.1	Generelt om analogisk bruk av eldre rettspraksis	24
3.2.2.2	Reelle fremfor formelle forhold	24
3.2.2.3	Aksjonærenes hjemsted ved disponering av selskapets aktiva	24
3.2.2.4	Daglig ledelse og hovedadministrasjon ved fravær av styreaktivitet	25
3.2.2.5	Sammensatt vurdering for stedet for reell ledelse av selskapet	25
3.2.2.6	Sammenfatning av "reell ledelse på styrenivå"	26
3.3	Reelle tilknytningsforhold	27
3.3.1	Generelt om innholdet i reelle tilknytningsforhold	27
3.3.2	Nærmere om potensielle vurderingstema	27
3.3.3	Reelle tilknytningsforhold i tilknytning til hjemmehørendebegrepet – retts- og forvaltningspraksis	28
3.3.3.1	Rettspraksis relevans ved lovendring under saksgangen	29
3.3.3.2	Generelt om vekten av dommer fra Høyesterett	29
3.3.3.3	Generelt om rettskildevekten av underrettsdommer	29
3.3.3.4	Generelt om rettskildevekten av forvaltningspraksis og administrative uttalelser ..	30
3.3.3.5	Rettspraksis om "hjemmehørende"	31
3.3.3.6	Forvaltningspraksis og administrative uttalelser knyttet til "reelle tilknytningsforhold	34
3.4	Oppsummering av gjeldende rett	36
3.4.1	Er det anledning til å vurdere reelle tilknytningsforhold?	36
3.4.1.1	Rettskildemessig vekt av og kritikken mot Utv. 1998 s. 848	36
3.4.1.2	Reelle tilknytningsforhold etter forarbeidene	37
3.4.1.3	Rekkevidden av Rt. 2002 s. 1144	38
4	Kvalitative og normative betraktninger rundt hjemmehørendebegrepet	39
5	Referanseliste	42
5.1	Bøker	42
5.2	Artikler	42
5.3	Lover	42
5.4	Forarbeider	43
5.5	Rettspraksis	43
5.5.1	Høyesterettspraksis	43

5.5.2	Underrettspraksis	43
5.6	Forvaltningsavgjørelser	43
5.7	Administrative uttalelser	43
5.8	OECD Mønsteravtale og kommentarer	43
5.9	Annet	44

1 Innledning

1.1 Aktualisering

Skatt er som oftest staters største inntektskilde, og skatt fra selskaper utgjør en stor del av denne inntekten. For selskaper og dets eiere utgjør skatt en vesentlig reduksjon av overskuddet. Selskaper er interessert i å betale minst mulig skatt, ved å tilpasse seg de skatteregler de står overfor, mens stater er interessert i å opprettholde og øke skatteprovenyet sitt, ved å holde på og tilegne seg skattesubjekter.

Beskatningsmyndighet begrunnes med at et skattesubjekt anses å ha en tilknytning til en eller flere stater, og at denne graden av tilknytning utløser skatteplikt når den er sterk nok. Skattemessig bosted, eller hvor en person er hjemmehørende, foreligger derfor når personen har en tilstrekkelig sterk tilknytning til staten til at det etter statens internrett utløser skatteplikt.

Økt grad av internasjonalisering har ført til at selskaper i større grad enn før er mobile og multinasjonale, med stor grad av grenseoverskridende aktiviteter og transaksjoner. Selskaper står friere til å etablere seg i flere land, og det kan bli vanskelig å stadfeste hvor et selskaps tilknytning er sterkest.

Problemet aktualiseres hvor et selskap med tilknytning til flere land skal skattlegges, hvor det ikke uten videre er klart hvor selskapet skal anses hjemmehørende. Det er derfor viktig å ha en klar og god regel for når skatteplikt inntreffer; altså når et selskap har sterk nok tilknytning til en stat for å anses hjemmehørende der.

Klarhet i begrepet leder til økt forutsigbarhet for selskapene, og derfor en mulighet til å innrette seg. Samtidig blir statens arbeid enklere når det lett kan forholde seg til hvilke selskaper som har skatteplikt, og i hvilket omfang, og dermed kunne beregne sitt skatteproveny.

Videre må innholdet være såpass presist at det i minst mulig grad åpner opp for uønsket skatteplanlegging.

Etter norsk rett er utgangspunktet at blir selskaper skattepliktige til Norge dersom de er *"hjemmehørende i riket"*, jfr. Skatteloven § 2-2 første ledd. Skattemessig bosted er derfor et inngangsvilkår for de rettigheter og plikter som etter skatteloven faller på skattesubjekter.

1.2 Disposisjon

I det følgende skal jeg kort drøfte enkelte begreper som brukes i oppgaven, deretter en kort fremstilling av rettskilder i skatteretten, og kort om skattemessige konsekvenser av hjemhørighet.

I del 2 drøftes hjemmehørendebegrepet i et generelt perspektiv, hvor jeg søker å kartlegge regelens formål og grunnleggende elementer og hvilke vilkår som kan tenkes for å oppfylle disse på best mulig måte.

Del 3 er en fremstilling av norsk rett, med fokus på grensedragningen for regelens vilkår, og med et kritisk blikk til regelens styrker og svakheter, samt problematikken og uroen i rettskildebildet

som følge av Finansdepartementets uttalelse fra 1998, og følgene denne har fått. Del 3 vil altså drøfte gjeldende rett ut fra et deskriptivt perspektiv av rettskildene, mens det i del 4 vil være et normativt perspektiv på hvordan reglene burde være. Denne vurderingen vil i stor grad foretas på bakgrunn fremstillingen i del 2.

Konklusjonen vedrørende gjeldende rett avviker fra det regjerende synspunkt hos teoretikerne, men dette mener jeg blir tilstrekkelig begrunnet gjennom avhandlingen.

1.3 Avgrensning og begrepsavklaring

1.3.1 Avgrensning

Oppgaven fokuserer på hjemmehørendeavilkåret i Skattelovens § 2-2 (1), da avgrenset mot andre forekomster av begrepet, som kun blir aktuelle ved sammenligninger.

Oppgaven er begrenset til skattemessig bosted for selskaper som er egne skattesubjekter, primært aksjeselskaper. Regler for fysiske personer trekkes inn for sammenligning.

Konsekvenser av skattemessig bosted nevnes kun kort, og faller ellers utenfor oppgaven.

1.3.2 Begrepsavklaring

Skattemessig bosted er et begrep som i praksis også omtales som hvor et selskap er hjemmehørende, hvor det har hjemsted og eller sin hjemhørighet. Disse uttrykkene brukes om hverandre i ulik juridisk teori. Skatteloven bruker begrepet "hjemmehørende", og dette blir da utgangspunktet for enhver ordlydstolkning. Men for å unngå stagnasjon av begrepsbruk i oppgaven vil det veksles mellom de ulike synonyme begreper hvor dette ikke er direkte basert på lovtekstens ordlyd.

Selskapslovgivningens domisilbegrep vil ikke brukes, kun trekkes inn i belysende sammenhenger.

Skattemessig bosted har av noen¹ blitt påpekt å være et misvisende begrep, da et selskap som en juridisk person ikke bor noe sted. "Fiscal allegiance" er foreslått som alternativ², som kontekstuell oversatt blir omtrentlig "skattemessig tilhørighet". Likevel har begrepet festet seg i juridisk terminologi, både i Norge og med tilsvarende formuleringer internasjonalt³, og vil derfor bli brukt i den videre fremstilling, selv om begrepet i seg selv ikke gir en tilfredsstillende anvisning av selskapers tilknytning.

Referanser lydende Skatteloven eller Skl., eller uten konkret lovreferanse, referer til skatteloven av 1999. Unntak spesifiseres.

1.4 Rettskilder i skatteretten

Innkreving av skatt er i kjerneområdet av legalitetsprinsippet; skattlegging krever internrettslig hjemmel i lov. Dette skjerper til en viss grad kravet til forutberegnelighet.

¹ Storm-Nielsen i SR 1987 s. 4

² Generalrapporten I Cahiers de droit fiscal international, 1987, s. 47 flg.

³ Terminologien, her "residence", er valgt i OECDs og FNs Mønsteravtaler, art. 4

På skatterettens område foreligger det adskillig administrativ praksis, og for hjemmehørende spesifikt foreligger en del uttalelser fra Finansdepartementet⁴ som aktualiserer bruken av administrative uttalelser som rettskilde.

Forvaltningspraksis kan som ellers i forvaltningsretten tillegges betydelig vekt som rettskilde dersom den har blitt fulgt i stor utstrekning og over lengre tid, altså at praksisen har vært fast og varig⁵. Dersom det foreligger lite rettspraksis skal det mindre til for at forvaltningspraksis kan legges til grunn, og da det er sparsomt med rettspraksis på området for skattemessig bosted tilsier dette at forvaltningspraksis kan tillegges betydelig vekt dersom den er fast og langvarig.

Denne administrative praksisen tar form av både hvordan ligningsmyndighetene opptrer i sitt embete overfor skatteyderne, men også i form av uttalelser fra Finansdepartementet og underliggende organer om hvordan skattereglene skal forstås.

1.5 Konsekvenser av hvor et selskap er hjemmehørende

Et selskaps skattemessig bosted har en rekke konsekvenser, og i det følgende skal noen av disse kort gjennomgås. Fremstillingen er med vilje summarisk og kortfattet, da dette ikke er kjernen av oppgaven.

1.5.1.1 Generelt

Skatteretten er i praksis et system hvor det eksisterer en balanse mellom rettigheter og plikter, mellom fradragsrett og skatteplikt. Skattemessig bosted får etter ulike paragrafer i loven virkning for hvorvidt skatteplikt og fradragsrett foreligger, og i hvilken grad.

1.5.1.2 Alminnelig vs. begrenset skatteplikt

Norge skattlegger etter globalskatteprinsippet⁶ for selskaper som er selvstendige skattesubjekter⁷ som er hjemmehørende i riket⁸. Det er klart at hjemmehørende er et selvstendig skatterettslig vilkår, slik at selskaper man vil si er utenlandske på bakgrunn av stiftelse likevel kan være skattemessig bosatt i Norge.

Selskaper som ikke er hjemmehørende risikerer likevel begrenset skatteplikt etter kildeskattprinsippet dersom de driver visse former for aktiviteter i Norge^{9,10}.

⁴ De mest aktuelle uttalelsene er fra Utv. 1995 s. 481 og Utv. 1998 s. 848, hvor den siste er omstridt i teorien

⁵ I dette ligger ikke et absolutt dokumentasjonskrav. Man kan formode at praksis har vært fast og langvarig for skatterettens del dersom den er blitt inntatt i Lignings-ABC i en årrekke. I tillegg skal det nevnes at man må se langvarig i lys av tiden mellom/etter skattereformene; den forrige var ved ny lov i 1999, så det har sånn sett ikke kunnet gå mer enn 14 år, uten at dette i seg selv avskjærer langvarig sammenlignet med lengre perioder.

⁶ Skl. § 2-2 sjette ledd

⁷ Skl. § 2-2 første ledd

⁸ Skl. § 2-2 første ledd

⁹ Skl. § 2-3 første ledd flg.

1.5.1.3 Innflytting

Hjemmehørende vurderingen får betydning dersom et tidligere utenlandsk selskap får økt tilknytning til Norge, og kan anses for innflyttet hit. I denne sammenheng aktualiseres også tidfestingsspørsmål, men dette drøftes ikke nærmere her.

Et problem med inn- og utflytting er at Norge og det andre land kan benytte ulike vilkår for skattemessig bosted, slik at dobbelt bosted kan forekomme.

1.5.1.4 Utflytting

Dersom et selskap med alminnelig skatteplikt til Norge ikke lenger anses hjemmehørende i Norge, vil det kunne være aktuelt med utflyttingsskatt etter reglene i § 10-71.

1.5.1.5 NOKUS-beskatning

Inntekt hos et i selskap hjemmehørende i utlandet kan likevel skattlegges av Norge på nærmere vilkår dersom selskapet faller under et NOKUS-selskap (Norsk-kontrollert utenlandsk selskap), også kjent som CFC (Controlled Foreign Companies). Hvor slike selskaper er norskkontrollerte og befinner seg i lavskattland så vil selskapets inntekter skattlegges på aksjonærenes hånd som om det var et deltakerlignet selskap.

Hjemmehørende kommer her inn i bildet da selskapet må være hjemmehørende i utlandet, noe som forutsetter at det ikke er hjemmehørende i Norge etter § 2-2 (eller at dette er lempet gjennom en skatteavtale).

1.5.1.6 Fritaksmetoden

Etter § 2-38 kan selskap fritas for skatteplikt, og fradragsrett på inntekt på nærmere vilkår, hvor ett av vilkårene er at selskapet må være hjemmehørende i Norge. Det å slippe å betale skatt er en vesentlig fordel for et selskap, så hvorvidt selskapet er hjemmehørende i Norge eller ei kan få stor betydning for både selskap og stat.

1.5.1.7 Skatteavtaler

For at en skatteavtales bestemmelser skal komme til anvendelse på et skattesubjekt, må skatteyder være ansett som hjemmehørende i en av statene til avtalen etter landets interne rett¹¹, og dette kan være av stor betydning for selskaper og stater.

¹⁰ Forutsatt at ingen skatteavtale begrenser denne retten, f.eks. etter reglene for fast driftssted i Mønstervtalens art. 5

¹¹ OECD Mønstervtale art. 1

1.5.1.8 Generelle konsekvenser av skattemessig bosted

For både stater og selskaper får den juridiske vurderingen av skattemessig bosted økonomisk betydning ut over det internrettslige som gjennomgått over.

1.5.1.8.1 Skattesatser, skatteregler

Ulikheter i lands regler er en grunn til at selskaper kan foretrekke skatteplikt til et land fremfor et annet, og hjemmehørendebegrepet blir da sentralt for å kunne tilpasse seg dette ønsket.

Skattekonkurranse gjør at land ønsker å tiltrekke seg eller holde skattbare aktiviteter ved å senke skattesatsene til et lavere nivå i bytte for økt skattegrunnlag (selv om andre formål også kan begrunne lavere satser, eks. generell økonomisk vekst). Selskaper ønsker om mulig å skatte hvor satsene er lavest.

Andre ulikheter mellom land kan være regler for beregningen av den skattbare inntekten, ved at man ikke skattlegger ting som renter, royalties eller aksjeutbytte, eller at enkelte sektorer har fradragsregler eller skattelette ifht. andre.

Enkelte land praktiserer territorialprinsippet fremfor globalinntektsprinsippet. Israel, Sør-Afrika og Hong Kong er eksempler på dette.¹²

1.5.1.8.2 Dobbelt eller intet skattemessig bosted

Det kan også tenkes tilfeller hvor selskaper ikke anses å være skattemessig hjemmehørende i noe land, eller i flere land. Et norskregistrert selskap med all aktivitet og ledelse i USA er uten skattemessig bosted, da Norge vurderer det etter hvor reell ledelse finner sted, mens USA har stiftelseslandet som kriterium. Motsatt vil et selskap registrert i USA men med ledelse i Norge være skattemessig hjemmehørende i begge land.¹³¹⁴¹⁵

Begge disse medfører fordeler og ulemper for selskaper. Ved dobbelt bosted risikerer selskapet dobbeltbeskatning (med mindre en skatteavtale kompenserer for denne eller for hjemmehørende konflikten), men det kan være muligheter for å få tilsvarende dobbelt fradrag for utgifter. Ulempene ved eventuell dobbeltbeskatning kan også tenkes oppveid ved at selskapet kan være subjekt for flere skatteavtaler, som vil kunne være fordelaktig for selskaper med stor grad av multilaterale grenseoverskridende aktiviteter.

Dersom selskapet ikke har noe skattemessig bosted, vil det ikke måtte svare annet enn potensielt kildeskatt til statene det har aktivitet i. På den annen side kan det typisk ikke få fradrag for utgifter på skatt de svarer, og kan ikke påberope seg å være subjekt under noen skatteavtaler.¹⁶

¹² Cahiers, s. 52

¹³ Dette blir i praksis ikke aktuelt, da skatteavtalen med USA løser dette problemet, men flere land opererer med samme regel som USA om at det er stiftelseslandet som avgjør bosted, så problemet kan fort dukke opp

¹⁴ Se Zimmer, s. 127

¹⁵ Se også Leegaard, s. 24

¹⁶ Konferer Leegaard s. 24, som kort drøfter tema

2 Generelt om vilkår for hjemmehørende

2.1 Innledning

Som vi har sett over, så er det et vilkår for en stats internrettslige beskatningshjemmel at et selskap er skattemessig hjemmehørende. Selskapet må ha en eller annen nærmere lovbestemt tilknytning¹⁷ til landet som ønsker å skattlegge det for at det skal kunne sies å være hjemmehørende der. Spørsmålet er hvilke typer tilknytningsforhold, og graden av dem, som kan rettferdiggjøre skatteplikt¹⁸. Ulike tilknytningsforhold kan tenkes ut fra mange ulike innfallsvinkler. Før norsk rett drøftes er det derfor naturlig å se på hvilke kriterier som kan tenkes for å bestemme et selskaps hjemhørighet.

2.2 Hovedkategorier av vilkår – formelle og materielle

Det naturlige skillet mellom kriterietyper er om man skal vektlegge formelle eller materielle forhold.

Formelle forhold beskrives ofte som formelle juridiske forhold¹⁹ Forhold er formelle dersom de (til en viss grad) er utenfor selskapets kontroll, eller utenfor kontroll i etterkant. Et eksempel på dette er hvor et selskap er stiftet; dette kan ikke endres i etterkant uten oppløsning og nystiftelse²⁰, og anses derfor for å være formelt heller enn materielt. Tilsvarende vil hvem som er selskapets eiere være et formelt forhold ifht. selskapet, da det vanskelig kan bestemmes hvem som skal eie det²¹. Formelle vilkår bærer preg av å være statiske og enkle å kartlegge.

Materielle forhold kan også betegnes som "faktiske forhold", eller "fact intensive test"²², som da motsetningsvis fra formelle kan endres og er innenfor selskapets kontroll. Eksempler på dette er hvor ledelsen finner sted, eller hvor selskapet driver økonomisk aktivitet.

Begge har sine fordeler og ulemper. Formelle vilkår kan relativt lett bekreftes eller avkreftes, men ofte enkle for selskapet eller dets stiftere å manipulere i forkant av beskatning, og er jevnt over i norsk teori ansett for ikke å være egnet som basis for en regel om skattemessig bosted²³. Materielle vilkår gir et bredere rom for skjønn, men kan derfor ofte bli komplekse av natur og som følge av skattebetaleres forsøk på å unndra seg skatt ved å konstruere komplekse selskapsforhold.

¹⁷ Michelsen s. 167 beskriver hjemmehørende vilkåret med overskriften "krav om tilknytning til Danmark", altså at dette er kjernen for vurderingen.

¹⁸ Couzin s. 264

¹⁹ Ault s. 434, "formal legal connection", og beskriver slike kriterier som "pure formal test".

²⁰ Unntatt på nærmere vilkår SE-selskaper og tilsvarende regler for omdannelse av selskaper på tvers av landegrenser

²¹ Unntak er eksempelvis samtykkenekt ved overdragelse av aksjer etter Asl. § 4-15 og § 4-16

²² Couzin s. 22

²³ Se Zimmer s. 126

En god regel vil altså være en som er egnet til å stadfeste skattemessig bosted på en måte som er praktisk og forutsigbar for både stat og skattebetaler, samtidig som det ikke åpner for manipulering i skatteunndragelsesøyemed. I tillegg så må regelen være egnet for skalering, altså at den er praktisk også for mer kompliserte skatteforhold hvor det er vanskelig å stadfeste skattemessig bosted.

Før jeg går inn på de ulike former for vilkår, er det nødvendig å si noe om hvordan hjemmehørendebegrepets funksjon ifht skatteunndragelse spiller inn på hvilke krav man kan stille til regelen om skattemessig bosted.

Grunntanken bak regelen om skattemessig bosted er som nevnt at en sterk tilknytning til en stat burde utløse skatteplikt dit. Følgelig må en regel vurderes ut fra dette perspektivet, og det påvirker hvorvidt en disposisjon skal rubriseres som skatteoptimalisering eller skatteunndragelse.

Det er ikke slik at alle disposisjoner gjort for å svare minst mulig skatt utgjør ulovlig skatteunndragelse. For skattemessig bosted kommer dette på spissen når selskaper tilpasser sin virksomhet for å falle inn under valgte skattejurisdiksjoner. Hvorvidt tilpasning til regelen utgjør unndragelse eller ikke, kommer an på om det er regelens vilkår som anses for å utgjøre tilknytningspunktet, eller om det bare gir uttrykk for en mer generell tilknytning. Dersom man mener at stedet for ledelse, eller stiftelseslandet, er det som gjør et selskap knyttet til landet, så er det ikke skatteunndragelse om man stifter et selskap i utlandet eller leder det fra utlandet. Dette selv om selskapet har aktivitet i landet, fordi det da ikke har tilstrekkelig tilknytningsfaktor siden den er definert i loven.

Grunntanken bak en god regel må være at regelens vilkår kun gir uttrykk for et selskaps tilknytningsforhold, men at det ikke nødvendigvis er vilkårets oppfyllelse som gjør at selskapet anses for tilknyttet til landet. Dette er nødvendig for å kunne si at skattetilpassende disposisjoner er av ulovlig art.²⁴

2.3 Formelle vilkår

Formelle vilkår er i praksis som oftest statiske forhold basert på hvor selskapet er stiftet, eller hvor det etter selskapsvedtektene skal ha styret eller daglig ledelse (eller disses nasjonalitet m.v.), men kan også tenkes å være hvor eierne har sitt skattemessige bosted, som nevnt over.

Tilsynelatende materielle vilkår kan også i realiteten være formelle (mer om dette under).

2.3.1 Stiftelsesteorien – registreringsland

Det vanligste formelle vilkåret som brukes, er hvor et selskap er registrert, stiftet eller inkorporert. USA er et eksempel på land som bruker dette vilkåret. Et amerikansk hjemmehørende selskap er et som er registrert etter amerikansk lov; alle andre er utenlandske. Tilsvarende bestemmelse er inntatt i Norges skatteavtale med USA. Andre land som praktiserer stiftelsesteorien er bl.a. Argentina²⁵

²⁴ Couzin s. 264 flg.

²⁵ Cahiers s. 52

Den åpenbare fordel med et slikt formelt vilkår er at det ofte er uproblematisk å finne den nødvendige informasjonen, og dette bidrar derfor sterkt til forutberegnelighet²⁶. Det blir ikke behov for å gjøre noen kompleks vurdering av hvilke forhold som foreligger, man trenger bare å se om selskapet er registrert i landet eller ei for å stadfeste om skattemessig bosted foreligger.

Medaljens bakside er at bruk av et slikt formelt vilkår medfører en stor risiko for skattemessig tilpasning²⁷ fra selskaper, eller kanskje rettene dets stiftere (som også kan være selskaper). Det åpner for bruk av basisselskaper uten reelt innhold, registrering i skatteparadiser eller andre skatteregimer som er fordelaktige for selskapet.

NOKUS-reglene og tilsvarende regler²⁸ i andre land brukes ofte for å motvirke dette, men favner ikke alltid bredt nok til å være effektive. De omfatter stort sett bare selskaper opprettet og hjemmehørende i lavskattland, men tar ikke høyde for at enkelte land kan ha skatteregler som er vel så fordelaktige som lavere skattesatser, uten at de utgjør lavskatteland i lovens forstand.²⁹

Dersom utgangspunktet om at et selskap er norsk skattesubjekt utelukkende på grunnlag av registrering skal gjelde ubetinget, kan dette føre til at selskapers mobilitet blir begrenset, da de ikke kan endre status som skattesubjekt ved utflytting uten å oppløse selskapet i sin helhet.

Dette er strengt tatt ikke et internrettslig problem, men kan skape problemer i møtet med EØS-retten, da en slik forskjellsbehandling av mobilitet for selskaper registrert i ulike land kan være i strid med den frie etableringsrett og fri flyt av de fire friheter.

2.3.2 Vedtektsfestet sete

Et annet formelt vilkår kan være å se på hvor selskapet etter vedtektene skal ha hovedkontor. Etter eksempelvis norsk aksjelovgivning er dette et krav til vedtektene³⁰. Enkelte land³¹ bruker dette vilkåret, kalt "statutory seat" ("vedtektsfestet hovedsete"), for å vurdere skattemessig hjemhørighet til selskaper.

Dette har sine fordeler, da selskapsvedtekter etter de fleste lands rett må være tilgjengelig i det aktuelle register selskapet er registrert i, eksempelvis Foretaksregisteret i Norge. Ulempen er at det er relativt enkelt for et selskap å endre sine vedtekter, noe som fører til redusert forutsigbarhet for skattemyndighetene. Samtidig foretas det da også en viss sammenblanding av selskapsrettslige og skatterettslige forhold, noe som kan skape utfordringer³².

2.3.3 Aksjonærenes bosted

²⁶ Couzin s. 260

²⁷ Couzin s. 260

²⁸ CFC – Controlled foreign companies

²⁹ Eksempelvis vil mer fordelaktige fradragsordninger ikke nødvendigvis føre til at landet sees på som lavskattland

³⁰ Aksjeloven § 2-2

³¹ Nederland, se Cahiers s. 58 og s. 446

³² Det er ofte andre hensyn som gjør seg gjeldende for tilsynelatende like regler i selskaps- og skatteretten, slik at en sammenblanding ikke er helt heldig.

Vurdering av hjemstedet til selskapets eiere er en vurdering som bærer preg av å være både formell og materiell; formell for selskapet sin del, men materiell i det at man må undersøke reelle tilknytningsforhold for de konkrete personer som eier selskapet.

En vurdering av hvor selskapets eiere har skattemessig bosted kan reise flere problemer enn det løser.

For det første blir det en ekstra variabel for skattemyndighetene å forholde seg til, da de til en hver tid må holde rede på eierens bosted. Siden eierandeler i selskaper typisk kan være lett overførbare, vil et slikt vilkår føre til en stor uforutsigbarhet i skattegrunnlaget, noe som ikke er et ønskelig scenario.

Videre vil det medføre store kartleggings- og vurderingsproblemer for selskaper som har mange eiere; et børsnotert selskap vil typisk kunne ha flere hundre eiere, så eierskapsvilkår vil være vanskelig å praktisere.

Atter vanskeligere blir situasjonen hvor et selskap eies av ett eller flere andre selskap, slik at man da må gå flere ledd bakover i eierrekken for å kunne finne en fysisk person som faktisk står som eier.

En regel basert på eierskapet vil i alle tilfeller stride mot prinsippet om at det i selskaper med begrenset ansvar skal være et (relativt) vanntett skott mellom aksjonærer og selskapet. Etter skattesubjektsprinsippet er selskaper med begrenset ansvar selvstendige skattesubjekter, og bør behandles deretter, inkludert ved vurderingen av hvor det er hjemmehørende. Aksjonærenes hjemsted kan derfor vanskelig legges til grunn som avgjørende for skattemessig bosted.³³

Det kan likevel være saklig å se hen til aksjonærenes bosted i enkelte typetilfeller, eksempelvis i NOKUS-saker og ellers generelt ved klare omgåelsestilfeller.

2.3.4 Konkluderende om formelle vilkår

Overstående drøftelse viser at formelle vilkår har den fordel at de kan være enkle å forholde seg til, og relativt statiske. Ulempene er at slike vilkår kan tilpasses i skatteunndragelsesøyemed, primært i forkant, men også i etterkant ved vedtektsendringer.

Dette forsøkes for øvrig motarbeidet ved såkalte CFC-regler (Controlled Foreign Companies), i Norge representert ved NOKUS-reglene. Men det at det er behov for slike regler er i seg selv tilstrekkelig bevis for at bruk av formelle vilkår alene ikke fører til et ønskelig resultat innen skatteretten. Formelle vilkår bør derfor brukes i sammenheng med materielle vilkår for å stenge for mulighetene til skatteunndragelse.

2.4 Materielle vilkår

Materielle vilkår går i større grad ut på hvilket land et selskap har sin reelle tilknytning, og har ikke som utgangspunkt at selskapet har den nødvendige tilknytning til registreringslandet e.l.

³³ Enkelte stater, som Nederland, inkluderer likevel aksjonærenes hjemsted i en helhetsvurdering av tilknytning, se. Ault s. 436

2.4.1 Ledelseskriteriet

Det mest vanlige materielle vilkår er hvor selskapet ledes fra. Her kan tenkes flere innfallsvinkler. Man kan fokusere på hvor avgjørelser fattet enten av generalforsamlingen, styret eller daglig ledelse og hovedadministrasjon finner sted, eventuelt en kombinasjon av disse.

Etter britisk rett vurderes ledelse ut fra hvor styrets avgjørelser tas³⁴, etter japansk rett hvor hovedkontoret befinner seg³⁵, og etter norsk rett har vurderingstemaet tradisjonelt vært hvor funksjoner som tilligger styret har funnet sted, uavhengig av hvem som utfører dem (mer om dette i del 3).

Dette vilkåret er ofte begrunnet med at det er ledelsen som er kjernen i selskapet, og at selskapet derfor har størst tilknytning til landet det ledes fra.³⁶

Fordelen med et vilkår basert på ledelse er at det til en viss grad er enkelt å få tak på hvor avgjørelser (formelt) fattes, da styremøter og generalforsamlinger som regel protokollføres, og arbeidsstedet for daglig ledelse som oftest er vedtektsfestet, eller i alle tilfeller tilgjengelig informasjon siden det som regel er ved daglig ledelse kontakt med selskapet oppnås.

Det er derimot en fare for at dette vilkåret i realiteten kan bli formelt, og i slike tilfeller enkelt å omgå³⁷. Eksempelvis hvis man utelukkende fokuserer på hvor det er protokollført at styremøtet har funnet sted; vilkåret blir da lett å omgå da man i realiteten kan avtale møtets avgjørelser på forhånd, for så å avholde styremøtet i det ønskede land for skattemessig bosted. Hvorvidt møtene har reelt innhold kan derfor være vanskelig for myndighetene å få tak på.³⁸ Og skulle møtet ha reelt innhold, vil eneste mulighet for skattemyndighetene, annet enn å akseptere unndragelsen, være å benytte seg av en omgåelsesregel, men som nevnt tidligere burde regelen favne såpass bredt at dette ikke blir nødvendig.

Og akkurat her ligger en stor utfordring når det kommer til store konserner. I et konsern er man ofte i den situasjonen at avgjørelser i realiteten fattes av konsernledelsen, men at de fortsatt formelt må godkjennes i de aktuelle selskapers styremøter. Problemet oppstår her at dersom man skal se hen til at konsernlederselskapet utfører ledelsen, må man se vekk fra skattesubjektivitetsprinsippet, at hvert selskap er et selvstendig skattesubjekt. Det er selvfølgelig ikke noe i veien for at man kan gjøre dette i klare omgåelsessaker, men i de fleste tilfeller ledes konsernselskaper fra konsernledelsen som en del av en fornuftig forretningsstrategi, som da vil falle utenfor omgåelsesnormen. Det blir derfor tvilsomt å operere med en regel hvor man må vurdere reell ledelse når den foretas utenfor det konkrete skattesubjekt.³⁹

Tilsvarende er det ikke en selvfølge at styremøter eller generalforsamlinger avholdes samme sted hver gang, og de kan sågar også avholdes i internasjonalt farvann eller luftrom. Daglig leder kan

³⁴ Cahiers s. 53

³⁵ Cahiers s. 56, merk dog at dette bærer mer preg å være formelt i form av hvor kontoret er registrert, ikke om ledelsesfunksjoner utøves her.

³⁶ Cahiers s. 53

³⁷ Ault s. 434

³⁸ Se Couzin s. 262

³⁹ Se likevel Michelsen s. 170, som påpeker en underrettsdom i Danmark (Vestre Landsret i TfS 1995 nr. 577) som la til grunn hvor konsernledelsen traff de avgjørende beslutninger med konsekvenser for datterselskapet.

også være relativt ambulatorisk, spesielt hvis det er snakk om små selskaper hvor daglig leder har mye reisevirksomhet, og det kan derfor være vanskelig å slå fast ett sted hvor styreledelse eller daglig ledelse finner sted.

Bruk av moderne møteteknologi vil også kunne komplisere vurderingen. Fjernkommunikasjon kan tillate møter og generalforsamlinger avholdt uten fysisk tilstedeværelse. Dersom dette er tilfellet, blir det vanskelig å stadfeste at ledelsen skjer fra ett bestemt sted. En mulighet kan være å se på hvor møtets medlemmer, eller hvor stemmeflertallet, befinner seg på møtetidspunktet⁴⁰, men dersom det er mange forskjellige steder bli det urimelig å vektlegge dette som tilknytningsforhold, da det er vanskelig å vite hvilket land man skal legge vekt på.⁴¹

Formalisme rundt utøvelse av et spesifikt selskapsorgans myndighet kan også lede til unndragelse ved at relevant ledelsesfunksjon delegeres bort eller fjernes. Eksempelvis kan styret eller daglig leder delegerer avgjørelseskompetanse til fullmektiger, enten komplett eller ved at dennes avgjørelser formelt godkjennes av det overordnede organet men i realiteten tas av underordnede. Tilsvarende så kan generalforsamlingen i praksis overta myndighet som normalt tilligger styret eller daglig leder. En regel basert på ledelse må derfor kunne kompensere for slike tilfeller, og altså vurdere faktisk fremfor formell ledelse.⁴²⁴³⁴⁴⁴⁵

2.4.2 Drift – økonomisk aktivitet og interesse

Enkelte land opererer også med at den materielle tilknytningen vurderes etter drift, og ikke ledelse⁴⁶. I dette ligger at selskapet anses hjemmehørende hvor det har størst økonomisk aktivitet eller interesser, da gjerne i form av hovedfunksjonene til selskapet, og ikke støttefunksjoner. Herunder er det mulig å skille mellom å se på hvor den finansielle aktiviteten finner sted (hvor varer og tjenester tilbys og kjøpes, eller hvor inntekten fra selskapet i hovedsak stammer fra), og hvordan selskapet er organisert (hvor administrasjonen eller flest ansatte befinner seg).

Italia er et eksempel på land som praktiserer dette, kalt "*main business purpose*"⁴⁷ (tilsvarende vilkår er også inntatt som et alternativ til OECDs Mønsteravtale fra 2008⁴⁸).

⁴⁰ Dragvold s. 112-113 drøfter dette, og går inn for sistnevnte løsning.

⁴¹ Dragvold s. 113, hvor han nevner videre at man ved "uavgjort" kan se hen til hvor styreleder befinner seg, og la dette telle dobbelt

⁴² Et slikt syn er ofte inntatt i regler om ledelse, se bl.a. Rt. 2002 s. 1144, hvor det legges vekt på "reell" ledelse. Tilsvarende i Amarillo Media (referert senere)

⁴³ Se Michelsen s. 169, som påpeker at det i dansk rett er anledning å se hen til daglig ledelse dersom det er denne som står for den reelle ledelsen i selskapet

⁴⁴ Se tilsvarende i Aarbakke, som mener ledelsesfunksjoner utøvet av daglig ledelse kan vektlegges

⁴⁵ Se atter tilsvarende i dommen Amarillo Media, hvor det ble lagt vekt på at daglig leder faktisk ledet selskapet

⁴⁶ Det er også mulig, og blir praktisert, at drift vurderes som et subsidiært vilkår dersom det ikke kan konstateres ledelse i landet. Dette er praksis i Sverige, se "Internasjonell beskatning" s. 33

⁴⁷ Saunders s. 297

⁴⁸ Commentaries 2008

Dette vilkåret gir kanskje mer enn noe annet et reelt bilde av hvor selskapet har størst tilknytning. Et selskap er en juridisk person skapt for å drive økonomisk aktivitet, og tilknytningen vil derfor kunne sies å være størst der det enten brukes eller tjenes mest penger (avhengig av om selskapet går med underskudd eller overskudd).

Problemet med vilkåret er at det ikke er særlig egnet når selskaper har grenseoverskridende aktiviteter i mange land; vilkåret vil vanskelig kunne avgjøre hvor et multinasjonalt selskap som f.eks. H&M, eller IKEA, er hjemmehørende, da de har økonomisk aktivitet i så mange land at det blir vanskelig å skille kvalitativt mellom hvor mye aktiviteten i hvert land skal telle med i vurderingen. Vilkaaret egner seg sånn sett best som et inngangsvilkår, men med en kvalifisert terskel for når andre vilkår skal tre inn i dets sted, f.eks. at drift kun vektlegges hvor det utgjør en viss prosentandel av selskapets budsjett.

2.5 Sammensatt vurdering – flere vilkår

Alle de nevnte mulige vurderingstemaene har som nevnt sine fordeler og ulemper der hvor de opererer som grunnlaget for en regel om hjemhørighet.

En regel om skattemessig bosted må være enkel nok til at den kan håndheves, forutsigbar både for staten og for borgerne, samtidig som den i størst mulig grad vanskeliggjør utstrakt uønsket skatteplanlegging og skatteunndragelse.

Ett enkelt vilkår er ikke nødvendigvis bedre egnet enn flere, hvis man med flere kan tette hull i lovgivningen uten at det går for mye på bekostning av enkelhet og forutsigbarhet.

Det kan derfor være aktuelt å oppstille en regel som inneholder flere vilkår, gjerne fra begge grupper, for best mulig å stadfeste et selskaps tilhørighet. Dette kan gjøres enten ved å oppstille en liste med utslagsvilkår⁴⁹ hvor vilkårene er alternative, eller ved at man foretar en helhetlig vurdering med mange vurderingstema⁵⁰

2.5.1 Helhetsvurdering

En helhetsvurdering av alle tilknytningsforhold et selskap har vil logisk nok gi det mest korrekte bildet av hvor selskapet kan sies å høre hjemme. Man ser alle aspekter av selskapets aktiviteter, og konkluderer helhetlig basert hvilken retning momentene trekker.

Ulempen med flere vilkår i en helhetsvurdering, er at en slik vurdering i vanskelige tvilstilfeller kan bli omfattende og ressurskrevende for myndighetene, og gjerne tilsvarende kompliserte for selskaper med stor aktivitet.

Flere vilkår gir fortsatt en viss mulighet for manipulasjon av systemet, ved kompliserte transaksjoner og strukturer o.l.. Det at vurderingen er helhetlig kompenserer til en viss grad for dette, men man ender fort opp med at omgåelsesnormen må anvendes i særlig kompliserte tilfeller.

⁴⁹ Lik den i OECD Mønsteravtale art. 4 for fysiske personer.

⁵⁰ Som i Sverige hvis ikke ledelses- eller stiftelseskriteriet er oppfylt, se Dahlman s. 33

Helhetsvurderinger, i motsetning til utslagslister, kan redusere forutsigbarheten for selskaper dersom vurderingen ikke gir en angivelse av hvilke elementer som skal tas med, og hvordan de skal vektas. Selskaper er ikke nødvendigvis i en posisjon til å foreta en slik vurdering selv, og må derfor benytte seg av, og dermed belaste, staten og dens skatteinnkrevere, eventuelt advokater med kunnskap om emnet. Momenter i helhetsvurderinger bør derfor være presisert på forhånd med en nokså presis, om ikke uttømmende, liste over mulige vurderingsmomenter, slik at selskaper bedre kan forutse sin rettsstilling. Problemet er at det er umulig å gi en uttømmende liste over mulige tilknytningsforhold, da forhold kan endres og nye kan oppstå.⁵¹ Nå skal det nevnes at forutsigbarhet i norsk rett ikke betyr at privatpersoner alltid skal kunne lese rett ut fra loven hva sine rettigheter og plikter er, men at det skal være praktisk mulig, alene eller via sakkyndige, å kartlegge disse. Man kan altså ikke stille krav om at hvem som helst skal kunne foreta helhetsvurderingen uten videre fagkunnskap, og at det ikke er urimelig om man må hyre advokat for å oppklare rettstilstanden i tvilstilfeller.

Det er også et poeng at helhetsvurderinger ikke nødvendigvis blir utført så helhetlige som man skulle ønske, og det vil alltid være en risiko for at staten kan legge uforholdsmessig mye vekt på enkeltelementer i en helhetsvurdering uten at dette nødvendigvis kommer frem i en begrunnelse. Dette gjør at man må utvise forsiktighet rundt slike regler, og sørge for at de er konstruert på en måte som gjør dem egnet for domstolskontroll; de må være basert på lovbundne kriterier slik at det ikke bærer preg av å falle inn under fritt forvaltningskjønn.

2.5.2 Utslagsliste

En utslagsliste, med suksessive alternative vilkår av ulik art, er også en mulig måte å oppstille en regel om hjemmehørende på.

Ved bruk av utslagsliste avgrenses behovet for informasjon til det som er nødvendig for det aktuelle vilkåret, slik at det ikke blir et så omfattende kartleggingsbehov som ved helhetsvurderinger.

En utslagsliste er også mer fleksibel i forhold til hvilke saksforhold og grader av kompleksitet den kan favne over, og kan derfor tilpasses ulike situasjoner. Dette kan best illustreres med et eksempel på en utslagsliste.

"Som hjemmehørende anses selskaper som:

1. er stiftet i Norge
2. har mer enn 50% av virksomhetens hovedaktivitet i Norge eller rettet mot norske personer
3. har sterkest økonomiske bånd med Norge, herunder overskudd og underskudd, regnskapsplikt, bankkonti, eiendeler, fordringer, valuta, plassering av ansatte

⁵¹ Dahlberg s. 33

4. har sin reelle ledelse, altså myndighetsutøvelse som normalt tilligger styret etter norsk selskapsrett, i Norge"⁵²

Her vil man altså ha som utgangspunkt at norskregistrerte selskaper er norske skattesubjekter, og at utenlandske kan bli det dersom driften overstiger en kvalifisert terskel, eller at selskapet ledes fra Norge.

En slik kombinasjon av vilkår vil føre til et noe mer helhetlig system med færre muligheter for skatteunndragelse; dersom ett av vilkårene er oppfylt, oppstår skatteplikt til Norge.

Samtidig vil det ha en god grad av forutsigbarhet da situasjonen for norskregistrerte selskaper, da deres skattemessige bosted er avgjort på forhånd.

I den videre fremstilling skal regelen for skattemessig bosted i norsk rett kartlegges, og vurderes basert på drøftelsen over.

3 Skattemessig bosted for selskaper etter norsk internrett

I det følgende skal det drøftes hva som skal til for at et selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge, etter Skatteloven § 2-2 og tilhørende rettskilder. Drøftelsen vil ta utgangspunkt i lovteksten, for deretter drøfte fortløpende de ulike rettskilder på området. Drøftelsen vil fokusere på de ulike problemstillinger og tema som reises av rettskildene.

3.1 "Hjemmehørende" som vilkår

I Skatteloven⁵³ utledes skatteplikt til riket fra paragraf 2-2 første ledd:

"Plikt til å svare skatt har følgende selskaper m.v. såfremt de er hjemmehørende i riket"

Her er vilkåret altså at et selskap må være "hjemmehørende" for å ha en alminnelig plikt til å svare skatt. Noen presisering av begrepet gir loven imidlertid ikke, hverken i § 2-2 eller andre steder i loven.

En naturlig ordlydstolkning gir tilsvarende lite, da hjemmehørende som nevnt over kan tenkes å være en rekke vilkår alene eller i sammenheng.

Det blir derfor nødvendig å se til andre rettskilder for å klargjøre innholdet i § 2-2.

Forarbeidene⁵⁴ til den nye skatteloven av 1999 lyder som følger:

⁵² Eksempellisten er min formulering, men tett basert på OECD sitt forslag til utslagsliste for selskaper, se OECD Discussion draft s. 3.

⁵³ Lov av 26. mars 1999

⁵⁴ Ot. prp. nr. 86 (1997-1998)

"Det foreligger lite rettspraksis som direkte bidrar til å fastslå hva det vil si at et selskap er hjemmehørende i Norge. Visse sider av begrepets rettslige innhold er imidlertid relativt godt klarlagt gjennom ligningspraksis, administrative uttalelser og allmenn oppfatning i juridisk teori, der en blant annet har trukket paralleller fra skatteloven § 20 første ledd om skattested i Norge for selskaper og innretninger som er egne skattesubjekter. Det anses å være en utbredt rettsoppfatning at det ved vurderingen av om et utenlandsk registrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge, skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge."

Som nevnt tidligere, så trekkes det her inn at det foreligger lite rettspraksis, men mye ligningspraksis, og implisitt da at denne må tillegges vekt deretter.

Hva gjelder innholdet i "hjemmehørende", så legges det altså i forarbeidene opp til at det skal foretas en vurdering av et selskaps "reelle tilknytningsforhold" til Norge, med avgjørende vekt lagt på virkelig ledelse på styrenivå i grensetilfeller.

Forarbeidsuttalelsene, og uttalelsen⁵⁵ de bygger på, er blitt sterkt kritisert i teorien⁵⁶, hvor det hevdes at gjeldende rett alltid har vært, og fortsatt er, en vurdering av om selskapet ledes fra Norge. Virkelig ledelse på styrenivå er fortsatt et vilkår etter forarbeidene, om enn bare for grensetilfeller. Det foreligger klart mest praksis rundt denne regel, og dets innhold og eksistens er ikke et omstridt tema. Dette vil derfor i det følgende drøftes først, før jeg deretter drøfter innholdet i og eksistensen av "reelle tilknytningsforhold" som vilkår for hjemmehørende.

Men i alle tilfeller så stammer vurderingen av "reelle tilknytningsforhold" seg rettskildemessig fra forarbeidene, og utledes ikke selvstendig fra FINs omdiskuterte uttalelse. Regelen har derfor rettskildemessig vekt og demokratisk legitimitet ved å være inntatt i forarbeidene, og må derfor vurderes særskilt, før en drøftelse om regelens eksistens følger.

3.2 Selskapets virkelige ledelse – ledelse på styrenivå

For ikke å foregripe min senere drøftelse, forutsettes det her at forarbeidene skal tas på ordet, og at utgangspunktet for hjemmehørendevurderingen er en vurdering av alle reelle tilknytningsforhold, og at ledelse på styrenivå kommer inn som en tie-breaker for det som omtales som grensetilfeller.

Spørsmålet blir da hva det er som utgjør et grensetilfelle, deretter hva som er innholdet i vilkåret om virkelig ledelse på styrenivå.

3.2.1 Typetilfeller av tilknytning – komparative vurderinger

⁵⁵ Utv. 1998 s. 848

⁵⁶ Se bl.a. Hole, Dragvold og Leegaard

For å drøfte hva dette innebærer, blir det naturlig først å se på hvilke tilfeller som finnes. Naturlig tolkning tilsier at man kan snakke om klare tilfeller, tvilstilfeller og grensetilfeller.

Vurderingen er riktignok den samme for klare tilfeller og tvilstilfeller, da det må antas at regelen om grensetilfeller tilsier at den motsatte regel gjelder for alle andre tilfeller, klare tilfeller som tvilstilfeller.

Et klart tilfelle vil f.eks. være et selskap som er norskregistrert, har all aktivitet i Norge og ellers ingen tilknytning til utlandet er klart hjemmehørende i Norge. Tilsvarende vil et selskap uten noen som helst form for aktivitet i Norge klart ikke være hjemmehørende her.

Tvilstilfeller oppstår når selskaper på en eller annen måte har grenseoverskridende aktiviteter som gjør at det ikke er så enkelt å slå fast hvor tilknytningen til selskapet er sterkest. Det er i slike at vurderingen av reelle tilknytningsforhold, som nevnt over, kommer inn i bildet. Eksempelvis er et selskap registrert i Norge, har norske eiere og styremedlemmer. All virksomhet er i Sverige. Her er det ikke like klart om selskapet er hjemmehørende i Norge, dersom man skal vurdere selskapets reelle tilknytning; Registrering og ledelse gir det en tilknytning til Norge, men det at all driften skjer i Sverige også gir selskapet en tilknytning dit.

For mer kompliserte tilfeller, altså grensetilfeller, kommer så regelen om at man skal legge avgjørende vekt på stedet for styrets avgjørelser. Et grensetilfelle er i grunn bare et komplisert tvilstilfelle, hvor tilknytningsfaktorene til Norge og utlandet er såpass jevne at det er vanskelig å konkludere hvor selskapet er hjemmehørende.

Her kommer også unntaket til utgangspunktet om at man kun etter norsk rett skal vurdere om selskapet har tilhørighet til Norge eller ikke. For grensetilfellers del blir det nødvendig å se på hvor stor tilknytningen er til andre land, da en objektivt liten tilknytning til Norge kan være en subjektivt stor tilknytning samlet sett.

Et eksempel på et grensetilfelle vil kunne være et britiskregistrert selskap som driver likeverdige mengder aktivitet i Norge, Sverige og Danmark, hvor altså administrasjon og økonomisk aktivitet er plassert likt i disse tre landene.

Et mer komplisert eksempel på dette er hvis man har et selskap som er registrert i Storbritannia, har produksjon i Kina, administrasjonen og daglig ledelse i Danmark, all inntektsskapende aktivitet i Norge, og styremedlemmer fra Norge og Danmark som avholder styremøtene i Sverige. Her er det mange forhold som skal vurderes, og selv om tilknytningen ikke er objektivt sterk nok til Norge kan man likevel anse den subjektivt sterk nok til å utløse skatteplikt. Problemet er at tilknytningen er i konkurrans med tilknytningen til andre land, slik at det ved en sammenligning er vanskelig å skille mellom hvor tilknytningen er sterkest. Det er for slike grensetilfeller at det er behov for en tiebreaker-regel slik som den i forarbeidene; at man ved omtrentlig likeverdig tilknytning legger vekt på selskapets reelle ledelse.

Da dette er et internrettslig spørsmål, burde utgangspunktet være at man kun vurderer tilknytning til Norge, og ikke ser på om vilkår for hjemhørighet er oppfylt i andre land; det er tross alt ikke et vilkår for skatteplikt til Norge at et selskap ikke er hjemmehørende i utlandet.

Men skal man kunne se hen til ledelse i grensetilfeller, impliserer dette at man kan og må komme til å vurdere tilknytningen til andre land.

Det korrekte blir derfor at man først må se om selskapets tilknytning er sterkest til Norge. Dersom den ikke klart tilsier at selskapet skal anses for hjemmehørende, må man kunne sammenligne med tilknytningen til andre land; man er fortsatt i et tvilstilfelle i tilfeller hvor man kan si, for å abstrahere og forenkle, at selskapet har 40% tilknytning til Norge og 20% til tre andre enkeltland, men man kan her likevel si at tilknytningen til Norge er klart sterkest relativt til selskapets andre tilknytninger.

Tilsvarende vil det ikke være en klar sterkest tilknytning til Norge for tilfeller med 40% tilknytning til både Norge og Sverige; dette vil utgjøre et grensetilfelle.

3.2.2 Nærmere om ledelse på styrenivå

Spørsmålet blir altså hva som ligger i ledelse på styrenivå.

For "ledelse" er det et spørsmål om man skal se på ledelsesavgjørelser som har blitt tatt, eller om man bare skal se på myndighet som styret har men ikke nødvendigvis har benyttet seg av.

For "styrenivå" er spørsmålet om dette begrenser seg til avgjørelser som fattes eller kan fattes av styret, eller om det er snakk om utøvelse av myndighet som til vanlig er på styrenivå, uavhengig av utøveren.

I juridisk teori fremheves vilkåret om ledelse som et materielt vilkår, og ikke et formelt vilkår⁵⁷. Dersom dette skal være en realitet for vilkåret om ledelse, må man i begge aspekter se forbi formalia, men kan selvsagt benytte formelle utgangspunkter.

På et overordnet plan må man se hen til hvilken myndighet som normalt tilligger styret etter norsk selskapslovgivning. Dette har vært den alminnelige og ubestridte tolkningen av reell ledelse på styrenivå i norsk skatterett. Skal man se hen til hvilke vedtak styret har fattet, så vil kartleggingen av dette bli unødvendig omfattende.

På den annen side må man se på det konkrete tilfellet, og se om denne myndigheten faktisk utøves av styret. Det vil ofte kunne være tilfelle at daglig leder eller andre har blitt gitt vide fullmakter på styrets vegne. I slike tilfeller utøves styrets myndighet av andre, men det er likevel stedet for utøvelsen av myndigheten som vanligvis tilligger styret som må vurderes. Motsatt ville det ført til at styret kunne delegert bort all myndighet, og regelen ville blitt meningsløs.

At dette er utgangspunktet, den myndighet som ordinært tilligger styret etter norsk aksjelovgivning, fremfor hvilken myndighet det faktisk utøver, er allment akseptert i juridisk teori.⁵⁸

Enkelte teoretikere mener at det også skal legges vekt på avgjørelser tatt av daglig ledelse (som normalt ikke tilligger styret), men at hovedfokus primært skal ligge på avgjørelser på styrenivå.⁵⁹⁶⁰⁶¹ Enkelte andre vektlegger utelukkende styrets avgjørelser⁶², men jeg legger til grunn

⁵⁷ Zimmer s. 133

⁵⁸ Se bl.a. Naas s. 174 (gitt forbehold om spesifikk bransjepraksis som avviker), i stor grad basert på Aarbakke og Zimmer sine fremstillinger

⁵⁹ Se Aarbakke, s. 393

at man til en viss grad også må se hen til viktige avgjørelser fattet av daglig ledelse, slik regelen har blitt forstått i nyere rettspraksis, mer om dette senere.

Innholdet av regelen må uansett på generelt plan anses å være avklart etter dommen i Rt. 2002 s. 1144. Spørsmålet her var, for denne oppgavens relevans, hvorvidt et selskap registrert på Kypros var hjemmehørende i Norge.

Høyesterett la her til grunn følgende regel:

"et utenlandsk selskap må anses skattemessig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge."

Høyesteretts formulering åpner etter en naturlig ordlydstolkning opp for at man kan se hen til andre ledelsesfunksjoner enn styrets⁶³, da gjerne daglig ledelse hvor det foreligger lite styreaktivitet.. Dommen er jevnt over akseptert i teorien⁶⁴, og er også inntatt i Lignings-ABC⁶⁵ for det aktuelle tema.

Dommens resonnement bygger i stor grad på Aarbakke og Storm-Nielsens fremstilling, samt uttalelsen fra FIN fra 1995⁶⁶ og forarbeidene⁶⁷ til den gamle skattelov.

Forarbeidene er ganske klare i sitt innhold om at det skal foretas en materiell vurdering av selskapets "virkelige ledelse"⁶⁸:

"De beslutningene som skal tillegges vekt i relasjon til om « virkelig ledelse » av virksomheten skal anses for å finne sted i Norge må være av en viss betydning, slik at det naturlig tilligger styret å treffe dem til forskjell fra den daglige leder. For å kunne ta stilling til om virkelige ledelse av virksomheten finner sted i Norge, må ligningsmyndighetene ha oversikt over hvem som i en gitt virksomhet treffer de sentrale beslutninger samt hvordan og hvor beslutningene treffes. En kan ikke uten videre legge til grunn skriftlige avtaler og uttalelser om hvordan og hvor slike beslutninger skal treffes, men må i tvilstilfelle innhente nærmere kunnskap om dette."

Det er altså klart at man ser hen til myndighet som normalt tilligger styret, altså avgjørelser av en viss betydning, men ser på hvor og av hvem disse faktisk er tatt.

⁶⁰ Konferer Zimmer, som på s. 126-127 åpner opp for og mener at Høyesterett åpner opp for en bredere vurdering enn kun styrefunksjoner.

⁶¹ Konferer atter Hole, som på s. 35 nyanserer bildet ved å åpne for at kvalifisert ledelse kan utgjøre tilstrekkelig tilknytning

⁶² Storm-Nielsen s. 15

⁶³ Zimmer s. 127

⁶⁴ Se Zimmer s. 127, Dragvold s. 4

⁶⁵ Lignings-ABC 2013 s. 1288

⁶⁶ Utv. 1995 s. 481

⁶⁷ Ot. prp. nr. 16 (1991-1992)

⁶⁸ Side 94

Nærmere presiseringer av nyansene for vurderingen av "reell ledelse" er etter min mening tilstrekkelig avklart i en del eldre rettspraksis relatert til den gamle skattelovens § 15, og i den nyere dom fra Kristiansand tingrett, om Amarillo Media.

3.2.2.1 Generelt om analogisk bruk av eldre rettspraksis

Det bør utvises forsiktighet ved analogisk bruk av rettskilder på legalitetsprinsippets område. Det er likevel generelt antatt i teorien at det for klargjøring av begrepet "reell ledelse" og tilsvarende begrep er forsvarlig å analogisere fra rettspraksis knyttet til den eldre skatteloven.⁶⁹⁷⁰

Dette ser jeg heller ingen betenkeligheter med, slik som rettstilstanden er; det er ikke snakk om å analogisere en regel som ikke eksisterer for det påvirkede området, det er snakk om å analogisere en presisering av en regel til det som i realiteten er den påvirkede lovtekstens etterfølger.

Den eldre rettspraksis ble brukt analogisk fra den gamle skattelovs § 20 til den gamle skattelovs § 15⁷¹, som henholdsvis omhandlet kommuneskatteregler og regler om hjemmehørende.

Det skal nevnes at bestemmelsen som det analogiseres fra (§ 20) ikke hadde samme fullstendig samme formål når det kom til skattegrunnlag; norsk skattegrunnlag var fortsatt uendret uavhengig av hvilken kommune som hadde beskatningsretten, mens det for § 2-2 sin del står mellom om Norge får beskatningsrett eller ikke. Litt forsiktighet må derfor utvises, men dette er ikke tilstrekkelig for ikke å kunne bruke kildene analogisk.

De eldre rettskilder kan heller ikke ha tatt hensyn til muligheter for fjernkommunikasjon, fjernhandel og den generelle globaliseringen som har funnet sted.

3.2.2.2 Reelle fremfor formelle forhold

I Rt. 1923 s. 146 (AS Sørlandet) saken var selskapets faktiske og vedtektsfestede hovedkontor i Arendal. Daglig leder flyttet så til Kristiania, og spørsmålet var om selskapet skulle anses flyttet dit i kraft av daglig leders flytting. Retten kom til at selskapet fortsatt reelt sett ble ledet fra Arendal, og derfor fortsatt var hjemmehørende der. Retten vektla altså de faktiske forhold rundt ledelsen fremfor de formelle⁷²

Tilsvarende ble konklusjonen i Rt 1926 s. 782 (AS DS Hjeltefjord), hvor man ikke anså det godtgjort at selskapets ledelse var ved kontoret i Rygge. Daglig ledelse ble i realiteten forestått av en skipsreder i Bergen, som via prokura og andre fullmakter utøvde myndighet på vegne av selskapet, og dette ble ansett som utøvelse av faktisk ledelse i selskapet.

3.2.2.3 Aksjonærenes hjemsted ved disponering av selskapets aktiva

⁶⁹ Se Leegaard, som legger dette til grunn

⁷⁰ Se også Hole, som ukritisk legger til grunn Aarbakkes forståelse av ledelse på styrenivå

⁷¹ Aarbakke s. 391-392

⁷² Storm-Nielsen s. 10

I Rt. 1937 s. 443 foretok Høyesterett en gjennomskjæring av aksjonærenes valgte selskapsform; et selskap opprettet i Panama ble ansett for å være pro forma, da kontoret i Panama hadde én ansatt agent med minimale oppgaver, og styrets medlemmer ikke hadde ledet selskapet siden dets stiftelse. Eierne av selskapet hadde derimot i realiteten disponert selskapets eiendeler som sine egne.

Det er her riktignok tale om at man faktisk foretok en gjennomskjæring av selskapsformen, ikke at man anså selskapet som hjemmehørende i Norge fremfor Panama, men annenvoterende fremmer et syn om dette som likevel legges til grunn i teorien⁷³.

I alle tilfeller kan det sies at man også her vektlegger reelle fremfor formelle forhold. Hverken styret eller fullmektig agent stod for den egentlige bestyrelse av selskapet, og man så da på hvor og hvem som tok avgjørelser med virkning for selskapet. I dette tilfellet var det aksjonærene, men det må antas at man her ikke kan si med generell virkning at aksjonærenes hjemsted alene har betydning; det fikk betydning i kraft av den utøvde myndighet og ledelse, ikke i kraft av eierskap.⁷⁴

3.2.2.4 Daglig ledelse og hovedadministrasjon ved fravær av styreaktivitet

Aarbakke nevner⁷⁵ at ledelse ikke bare er styrets avgjørelser, selv om hovedvekten skal ligge på denne. Han trekker også inn daglig ledelse som et moment som kan vektlegges. I rettspraksis har dette krystallisert seg i Rt. 1973 s. 143 (Alnor Aluminium). Her var det relativt sett fravær av styreaktivitet, så vekt ble istedenfor lagt på hvor selskapets daglige ledelse og hovedadministrasjon befant seg, som var i Oslo, i motsetning til driftsaktivitet, underkontor og registreringssted, som var på Karmøy. Stedet for daglig ledelse og administrasjon på et lavere nivå enn styreledelse kan altså vektlegges hvor styrets aktivitet er beskjedent.⁷⁶

3.2.2.5 Sammensatt vurdering for stedet for reell ledelse av selskapet

Konkret relatert til den nye skattelovens innhold i ledelse på styrenivå er dommen fra Kristiansand tingrett i 2010. Dommen omhandlet et spanskregistrert selskap ved navn Amarillo Media (heretter "AM"), og hvorvidt dette skulle anses som skattepliktig i Norge.

Retten bygger i stor grad på den klare rettstilstanden under den gamle skatteloven, hvor skattemessig bosted ble bestemt av stedet for ledelse på styrenivå, og underbygger dette synet med henvisning til Rt. 2002 s. 1144 og den gamle lovs forarbeider.⁷⁷

Retten legger til grunn et prinsipp om at hjemmehørende bedømmes ut fra hvor selskapets reelle ledelse finner sted. De mener at rettskildebildet "*gir anvisning på en sammensatt vurdering*". Denne sammensatte vurderingen går altså ut på å vurdere alle aspekter ved selskapets ledelse for å

⁷³ Storm-Nielsen s. 11

⁷⁴ Aarbakke fastholder at aksjonærenes hjemsted ikke er av betydning, se Aarbakke s. 393 med henvisninger til rettspraksis

⁷⁵ Aarbakke s. 393

⁷⁶ Storm Nielsen s. 13

⁷⁷ Ot. prp. nr. 16 (1991-1992)

finne ut hvor det egentlig ledes fra, og ikke bare støtte seg på formalisme rundt stedet for styremøter o.l.

I den konkrete sak foregikk både drift og daglig ledelse i Norge, men dette var ifølge retten ikke tilstrekkelig for å konstatere skatteplikt, da det var reell ledelse som var vilkåret.

Det retten vektlegger i vurderingen sin er at styremøtene bar preg av å være orienterende, og at få avgjørelser ble tatt der. Det ble derfor formodet at daglig leder, som også eide 90 % av aksjene, som i realiteten hadde det meste av fullmakter til å utføre oppgaver som ordinært tilligger styret, stod for den reelle ledelse av selskapet. Da daglig leder for det meste befant seg i Norge i forbindelse med driften her, ble selskapet ansett for å være hjemmehørende i Norge.

Denne sammensatte vurderingen som retten legger til grunn er altså en realitetstest av stedet for ledelse på styrenivå. Man legger til grunn hvor avgjørelser som tradisjonelt ligger under styrets myndighet faktisk tas, enten av styret selv eller andre gitt myndigheten, og man aksepterer ikke uten videre at styrets myndighet utøves på styremøtene.

En regel basert på ledelse må nesten ha en slik sikkerhetsventil, altså at det er *reell* ledelse som legges til grunn, for å unngå skatteunndragelse. Det blir for enkelt for selskaper å unndra seg skatteplikt ved å legge styremøtet til et ønsket land, dersom man kun skal basere seg på stedet for styremøter.

Regelen er likevel ikke vanntett mot unndragelse; i den konkrete sak kunne man jo ganske enkelt ha tatt opp til avgjørelse i styret alle avgjørelser fattet av daglig leder i tiden mellom styremøtene. Det ville vært vanskelig for skattemyndighetene å bevise over rimelig tvil eller sannsynlighetsovervekt at styrets formelle avgjørelse var uten innhold.

Det kan argumenteres for at slike helhetsvurderinger strider mot prinsippet om forutberegnelighet i skatteretten⁷⁸. Riktignok gjør sammensatte vurderinger det mer komplisert for skatteyder å kartlegge sine forpliktelser.

Slik jeg ser det er dette likevel ikke en utvidelse av prinsippet om at det er ledelse på styrenivå som vektlegges, det er en presisering om at "stedet for ledelse på styrenivå" må forstås som "stedet hvor myndighet som normalt tilligger styret utøves". Det er altså en vurdering av ledelse på et materielt plan, ikke et formelt.

Et styre har full kontroll med hvilken myndighet den har, og hvem den eventuelt delegerer den til, og er fortsatt i en posisjon hvor de kan forutse sin skatteplikt på bakgrunn av hvor deres oppgaver utføres.

3.2.2.6 Sammenfatning av "reell ledelse på styrenivå"

Som vi har sett så er vurderingen av selskapets faktiske ledelse på styrenivå av en materiell karakter. Det tas utgangspunkt i hvilken myndighet som normalt tilligger styret etter norsk selskapslovgivning. Man ser så på hvor denne myndigheten har blitt utøvd, hvor avgjørelsene og ledelsen av selskapet har blitt foretatt, eller kan bli foretatt; altså hvem som sitter med eller utøver /

⁷⁸ Se Hodne, s 22-23

har utøvd denne myndigheten. Dette er uavhengig av om det er styret selv eller andre med styrets myndighet som har tatt avgjørelsen og stått for ledelsen. Tilsvarende vil også måtte gjelde der styret har tatt avgjørelsene selv, men har gjort det utenfor formelt møte, da materielle forhold skal gå foran formelle; i slike tilfeller må man anse selskapet ledet fra der hvor styremedlemmene tok sine avgjørelser i realiteten.

Dersom myndighet ligger hos styret, men den ikke har utøvd myndigheten enda (f.eks. ved et nystiftet selskap hvor styremøtene ikke har vært annet enn summariske eller informative) må det antas at man kan legge vekt på hvor slike møter som ikke utgjør ledelse har funnet sted, og legge dette til grunn for hjemmehørende vurderingen hvis ingenting annet skulle tilsi at myndigheten vil bli utøvd av andre eller på andre steder.

Kortere sammenfattet, så skal man vurdere hvor myndighet som normalt tilligger styret etter norsk selskapslovgivning har blitt utøvd for å konstatere hjemhørighet i grensetilfeller.

3.3 Reelle tilknytningsforhold

3.3.1 Generelt om innholdet i reelle tilknytningsforhold

Forarbeidene legger opp til en vurdering av alle reelle tilknytningsforhold, og spørsmålet blir så hva som kan sies å være innholdet i en slik vurdering.

Formuleringen er relativt åpen, og åpner derfor for at nært sagt alt av relevante forhold rundt selskapet kan spille inn. Det som er spørsmålet er hvilke forhold rundt selskapets aktiviteter som er egnet til å stadfeste tilstrekkelig tilknytning til Norge til å utløse skatteplikt.

Selskapets organisering kan være et sentralt moment; plasseringen av administrasjonen og kundesupport, hvor primær- og sekundærtjenester i selskapet drives, hvor daglig ledelse sitter, eller hvor styret eller generalforsamlingen fatter sine avgjørelser.

Tilsvarende kan registrering spille inn, samt vedtektsbestemte faktorer som nevnt tidligere.

Økonomiske faktorer, som fra hvor størsteparten av selskapets inntekt kommer fra, eventuelt hvor mest utgifter stammer fra, kan også trekkes inn. Det er ikke utenkelig at andre slike momenter kan trekkes inn i vurderingen, så som plassering av aktiva, og hvor markedsføringen rettes mot.

Kort sagt vil alt av aktivitet som kan sies å ha en tilknytning til Norge kunne være relevante vurderingskriterier.

3.3.2 Nærmere om potensielle vurderingstema

For å gjøre vurderingen praktisk mulig for alle parter, bør vurderingstemaene, eller i det minste deres vekt i vurderingen, begrenses til det som det er rimelig uproblematisk å få tak i

informasjon om, og fravær av informasjon burde føre til at temaet ikke vektlegges, eventuelt ikke vektlegges like sterkt som positiv informasjon.

Hvor et selskap er inkorporert, plassering av hovedadministrasjonen og arbeidssted for daglig leder er relativt lett tilgjengelig, da slik informasjon er å finne i foretaksregisteret.

Stedet for styremøter og generalforsamlinger er normalt ting som protokollføres i selskapet, og som ikke burde være særlig vanskelig å få tak i informasjon om ved henvendelse til selskapet. Her er man likevel prisgitt informasjon gitt av selskapet, som åpner opp for manipulasjon fra selskapet.

Hvor et selskap markedsfører seg kan også gi en indikasjon på tilknytning, men det spørs om selskapet markedsfører seg gjennom generelle kanaler (som en internettside, tv eller plakater), spesielle kanaler (fagtidsskrifter, fagportaler på internett) eller ikke driver markedsføring utad i det hele tatt (eksempelvis et datterselskap i et konsern som utelukkende handler med konsernet).

For selskaper med revisorplikt vil det være mulig å få tak på hvor inntekter og utgifter stammer fra, tilsvarende hvilke eiendeler selskapet har og hvor disse befinner seg, eventuelt hvor selskapet leier lokaler og utstyr.

Det kan også være aktuelt å måtte skille mellom hovedfunksjoner og støttefunksjoner for selskapets drift. Dette er bl.a. vurderingstemaet etter skatteavtalene art. 5 for hvorvidt det foreligger et fast driftssted, og det at de der anses egnet til å stadfeste grader av tilknytning tilsier at et tilsvarende skille burde inntas i regelen for hjemmehørende.

En vurdering av primær- og sekundærfunksjoner i selskapet vil kunne være gjennomførbart når man ser hen til hva selskapet etter vedtektene skal drive med. Selskapets hovedfunksjon vil som regel fremgå av stiftelsesdokumentet eller registreringsinformasjon. Eksempelvis dersom et selskap driver med salg, vil stedet for varelageret være av sekundær karakter, da dette ikke har et direkte inntekspotensiale.

En slik vurdering kan imidlertid være vanskelig for tilfeller av store selskaper med bredt aktivitetsområde, så den bør derfor ikke tillegges for stor vekt i kompliserte tilfeller av rent praktiske årsaker.

Til tross for at selskap gjerne ikke foretar denne differensieringen mellom primær- og sekundæraktiviteter selv, er retningslinjene for dette lette å subsumere på de konkrete forhold.

Hva som ligger i vurderingen av reelle tilknytningsforhold kan altså være så mangt, og overnevnte er ikke et forsøk på en uttømmende liste. Alt som er egnet til å kunne stadfeste tilknytning eller ikke til Norge kan ha en plass i vurderingen.

3.3.3 Reelle tilknytningsforhold i tilknytning til hjemmehørendebegrepet – retts- og forvaltningspraksis

Det foreligger, som forarbeidene påpeker, lite rettspraksis på området for skattelovens § 2-2 hva gjelder spesifikt innholdet i begrepet hjemmehørende. Noe rettspraksis finnes, dog i form av underrettsdommer. Ut over dette blir det etter forholdene nødvendig å se til ligningspraksis og praksis fra domstollignende organer som Skatteklagenemnda og Overligningsnemnda. Videre foreligger det administrative uttalelser om temaet, som også må tas i betraktning.

Under vil jeg først drøfte vekten av slike rettskilder, før jeg trekker inn konkret rettspraksis.

3.3.3.1 Rettspraksis relevans ved lovendring under saksgangen

Etter tradisjonell rettskildelære og prosessuell metode, så er domstolene bundet til lovverket som var gjeldende på tidspunktet tvisten kom inn for domstolene. Dette er et viktig poeng i forhold til konkret rettspraksis hvor saksforholdet og endelig dom stammer seg fra henholdsvis før og etter en lovendring. I slike tilfeller vil ikke, og kan ikke retten, ta stilling til nye rettskilder siden man er låst til rettstilstanden og rettskildebildet som dette fremstod på stevningstidspunktet. Prejudikatsverdien av avgjørelsen vil derfor begrenses dersom det underveis i saksgangen har oppstått rettskilder som retten ikke kan ha tatt stilling til.

Dette har særskilt betydning for den sentrale dom på området for hjemmehørende, nemlig Rt. 2002 s. 1144, hvor saksforholdet stammer seg fra før lovendringen og lovens tilhørende forarbeider.

3.3.3.2 Generelt om vekten av dommer fra Høyesterett

Etter tradisjonell rettskildelære, har Høyesterettsdommer adskillig rettskildemessig vekt. De senere tiår har likevel sett tendenser til at det stilles høyere krav til det rettslige resonnementet i dommer også fra Høyesterett. Dette kommer klart til uttrykk hvis man ser på eldre og nyere avgjørelser fra Høyesterett.

I tillegg kommer det at dommer ikke uten videre kan tolkes antitetisk, at de begrenses til en viss grad i saklig virkeområde til en ramme innenfor partenes anførsler i saker som ikke har begrenset rådighet.

3.3.3.3 Generelt om rettskildevekten av underrettsdommer

Underrettsdommer har tradisjonelt noe begrenset rettskildemessig vekt. Men dette vil være relativt i tilfeller hvor det foreligger lite rettspraksis fra høyere rettsinstanser, samt at generelt lite rettskildemessigvekt kan avbøtes dersom resonnementet er juridisk holdbart.

3.3.3.3.1 Kvalitetskrav ved domstolenes rettsanvendelsesprosess

Høyesterett dømmer i siste instans, som det heter seg i Grunnloven⁷⁹, og Høyesterettsdommer har etter alminnelig rettskildelære oppstilt av Eckhoff betydelig rettskildemessig vekt. Formelt sett er en Høyesterettsdom et prejudikat. Likevel kan dommer som blir sterkt kritisert i teorien og sjelden fulgt opp i praksis anses for å være materielt dårlige, og derfor miste legitimitet til tross for at de formelt sett skal ha det.

Norsk rettspraksis har også den siste halvdel av århundret gått mer i retning av at selv Høyesterett må begrunne sine rettslige standpunkt forsvarlig, som alle andre rettsanvendere;

⁷⁹ Grunnloven § 88

dommer i nyere tid har langt mer omstendelige redegjørelser, og søkelys har havnet mer på synliggjøring av de regler og hensyn som står mot hverandre. Det stilles altså høyere krav til synliggjøring av et kvalitetsrikt juridisk resonnement selv i dommer fra Høyesterett.

Motstykket til dette må bli at selv om avgjørelser fra lavere rettsinstanser har liten formell vekt, men kan tillegges større rettskildemessig vekt enn hva de formelt har krav på dersom det juridiske resonnementet er av god kvalitet.

3.3.3.3.2 Økt formell rettskildemessig vekt av lavere rettsinstansers avgjørelser

Dersom en høyere rettsinstans viser til den lavere retts vurdering, og aksepterer denne som korrekt resonnert og gjeldende rett, opphøyes argumentasjonen til et høyere stadium av formell rettskildemessig verdi. Det antas altså at når høyere domstoler slutter seg til vurderingen, så gis denne en økt formell verdi, samtidig som den i praksis har blitt subjekt for en fagfellekontroll som finner den tilfredsstillende, noe som tilsier høyere materiell vekt også.

Tilsvarende vil det også ha betydning for den formelle verdien av en underrettsdom om høyere rettsinstanser ikke har tillatt anke fremmet, da det i praksis vil si at underrettens vurdering støttes av den høyere instans.

3.3.3.4 Generelt om rettskildevekten av forvaltningspraksis og administrative uttalelser

Som nevnt innledningsvis, så kan forvaltningspraksis få rettskildemessig vekt dersom det kan vises til at den er fast og langvarig, og tilsvarende dersom administrative uttalelser har blitt fulgt opp i slik praksis. Videre er rettskildevekten relativ med tanke på om det foreligger mye rettspraksis på området.

3.3.3.4.1 Fast og langvarig forvaltningspraksis som rettskilde

3.3.3.4.1.1 Rettskildemessig verdi

Fast og langvarig rettspraksis, altså konsistent praksis over lengre tid, kan den vektlegges som en tungtveiende rettskilde. Et eksempel på dette er Rt. 1987 s. 729 (Bokreditt).

Med dette er det ikke sagt at forvaltningspraksis alene nødvendigvis er avgjørende for forståelsen av en regel, men den vil nok veie tungt i vurderingen.

3.3.3.4.1.2 Forutsigbarhet som grunnlag for å vektlegge forvaltningspraksis

Dersom det foreligger fast og langvarig praksis, så utgjør denne et element av forutsigbarhet for borgere; hva som er praksis er som oftest greit å få tak i på generell basis, og man kan således forutse sin situasjon med tanke på hvordan ens disposisjoner blir behandlet av det aktuelle forvaltningsorgan.

Spesielt for skatterettens område er at forvaltningspraksis er meget lett tilgjengelig i skriftlig form gjennom håndboken Lignings-ABC, som utgis årlig av Skatteetaten. Boken er i essens en instruks fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet til sine underordnede organer, og kan derfor med rimelig trygghet antas å være hvordan de ulike emnene behandles av ligningsmyndighetene.

Lignings-ABC er altså en stor kilde til forutsigbarhet. Siden man må anta at ligningsmyndighetene følger boken, så vil konsekvent innhold om spesifikke emner over tid være tilstrekkelig til å utgjøre fast og langvarig ligningspraksis.

3.3.3.4.2 Administrative uttalelser som rettskilder

På skatterettens område er det ikke uvanlig at selskaper henvender seg til skattemyndighetene, for å få klarhet på forhånd om regler og forhold som får skattemessig betydning for selskapet. Uttalelsene kommer som oftest fra FIN, eller fra ulike kontorer innen SKD, og bærer ofte preg av å være generelle betraktninger rundt spesifikke regler og typetilfeller knyttet til disse.

Hvor mye vekt som legges på slike uttalelser av domstolene er noe usikkert, men i praksis vil slike uttalelser kunne danne grunnlaget for ligningsmyndighetenes praksis, da overordnede instansers uttalelser naturlig nok blir fulgt opp av underordnede, spesielt om de inntas i Lignings-ABC.

3.3.3.5 Rettspraksis om "hjemmehørende"

Det er som nevnt få dommer på området for hjemmehørendebegrepet i Skatteloven. I den grad noe rettspraksis finnes, må den kunne tillegges større vekt enn ordinært da det er lite annen tolkning av loven fra den dømmende makt å forholde seg til.

I alle tilfelle så vil underrettspraksis kunne være symptomatisk for eventuelle endringer og paradigmeskifter på det aktuelle rettsområdet, noe jeg kommer tilbake til senere i avhandlingen.

Av rettspraksis som drøfter hjemmehørende i sammenheng med en vurdering av reelle tilknytningsforhold finnes kun Arcade Drilling-dommen fra Oslo tingrett.

3.3.3.5.1 Arcade Drilling⁸⁰ - "konkret helhetsvurdering av alle tilknytningsforhold"

Sakens kjerne for at selskapet Arcade Drilling påstod seg hjemmehørende i Storbritannia, mens staten v/ Skatt Vest mente dem hjemmehørende i Norge. Selskapet hadde tidligere vært skattepliktig i Norge.

Selskapet var registrert i Norge. Selskapet leide ut oljerigger på bareboat-vilkår, hadde minimalt med ansatte og aktivitet i Norge, og størsteparten av administrasjonen skjedde fra kontoret i Aberdeen. Styret bestod av to nordmenn og to amerikanere, og styreleder var amerikansk. Selskapet hadde tidligere avholdt styremøter i Norge, men de siste hadde blitt avholdt i Aberdeen.

⁸⁰ Oslo tingrett, saksnr. 10-147861 TVI-OTIR/01

Retten vurderte rettskildebildet⁸¹ dithen at det måtte foretas en "*konkret helhetsvurdering av alle tilknytningsforhold*"⁸².

Retten gir ingen generell anvisning på hva som skal inngå i denne helhetsvurderingen. Retten tar opp en rekke konkrete forhold rundt selskapets aktiviteter, og det må antas at disse momentene må kunne sies å inngå i vurderingen; listen er derimot ikke uttømmende, da tingretten åpenbart kun har forholdt seg til sakens forhold, og ikke abstrahert regelen på noen måte.

Som momenter i vurderingen trekker retten inn en rekke formelle og materielle forhold. Den vurderer tilknytning ut fra registreringsland, tidligere skatteplikt, nåværende og tidligere daglig leders og styremedlemmers nasjonalitet og bosted, stedet for styremøter og generalforsamling, samt driftsnivå og ansatte i Norge.

Momentene retten vektlegger i vurderingen er som sagt både av formell og materiell art.

Registreringsland er klart et formelt vilkår. Det sier ikke nødvendigvis noe om selskapets tilknytning etter stiftelse, men man må kunne formode at selskaper registrert i Norge har en viss tilknytning til Norge. Norske regler er ikke nevneverdig fordelaktige i selskapsrettslig sammenheng sammenlignet med f.eks. Storbritannia, hvor eksempelvis kravene til startkapital er mye lavere. Da det ikke gis noen umiddelbar fordel av å organisere et selskap etter norsk selskapslovgivning, må man anta at det foreligger en viss tilknytning til Norge når man velger å starte selskapet der.

Skatteplikt følger som nevnt av tilknytningsforhold som etter loven er tilstrekkelig for å utløse den. Tidligere skatteplikt er derfor av interesse for å kartlegge hvor selskapets tilknytningsforhold har vært sterkest før. Det setter grunnlinjen for sammenligning av de aktuelle materielle forhold. Dersom utgangspunktet var at selskapet har vært hjemmehørende i riket, så må man se om forholdene har endret seg tilstrekkelig til at dette kan sies ikke lenger å være tilfellet.

Vurderingen av styremedlemmers nasjonalitet og bosted er til en viss grad relevant. Spesielt i tilfelle av daglig leder må man kunne anta at denne utfører sine plikter på eller i relativ nærhet av sitt bosted, og at dennes funksjoner utgjør en tilknytningsfaktor for selskapet.

Tilsvarende kan bosted for styremedlemmer anses relevant, men etter min mening kun hvis det er tvil rundt styremøtene, eksempelvis tvil om hvor de har funnet sted eller om de er uten reelt innhold, altså hvis den reelle ledelsen forekommer utenfor formelle møter. Dersom styrets avgjørelser tas uavhengig av faktiske styremøter, så har man gjerne ingen konkrete holdepunkter for hvor styrets ledelse finner sted, og det blir derfor naturlig å falle tilbake på hvor styremedlemmene er bosatt.

Å vektlegge nasjonalitet er derimot etter min mening å strekke tilknytningsfaktoren litt langt; nasjonaliteten trenger ikke gjenspeile den fysiske persons skattemessige bosted, da denne etter annen internrett kan anses bosatt i en annen stat enn hvor han har statsborgerskap. Dette vilkåret er således ikke egnet til å stadfeste tilknytning på generelt grunnlag; det kan derimot være et relevant dersom nasjonaliteten er avgjørende for den fysiske persons skattemessige bosted, etter sitt hjemmehørende lands internrett, eller en konfliktløsningsregel som f.eks. i Mønsteravtalens art. 4.2 litra c.

⁸¹ Skatteloven § 2-2, Rt. 2002 s. 1144, Utv. 1998 s. 848 FIN og Naas m.fl "Norsk internasjonal skatterett"

⁸² S. 24 i dommen

Nivå av drift og ansatte vil klart være egnet til å stadfeste tilhørighet, dog undergitt visse forbehold for selskaper med tradisjonelt lite aktivitet, slik som passive holdingselskaper. Et selskap som har ansatte og drift vil nødvendigvis være knyttet til stedet hvor driften finner sted og ansatte befinner seg; selskapet eier eller leier i de fleste tilfeller eiendeler og eiendommer knyttet til driften og de ansattes arbeid. Selskapet må forholde seg til aktuelt lovverk som arbeidstaker og innenfor område de har drift. Derfor angir drift og ansattes plassering et tilknytningsforhold for selskapet som må kunne sies å være relevant i vurderingen.

Om vurderingsmomentene til sammen utgjør en god regel, vil som tidligere nevnt måtte bero på om regelen bidrar til forutberegnelighet, om den er praktisk anvendbar for skatteyter og ligningsmyndigheter, og at den ikke åpner for utstrakt skatteunndragelse.

Felles for alle vurderingsmomentene retten stiller opp, er at de er relativt enkle å få tak i informasjon om. Registreringsland og tidligere skatteplikt vil klart fremgå av henholdsvis relevante selskapsregistre og innrapporterte resultater og selvangivelser. Stedet for styrets møter vil som regel inngå i rapporten til generalforsamlingen, som også er relativt lett tilgjengelig. I tilsvarende kilder finner man også navn og annen informasjon om styrets medlemmer og daglig leder, slik at deres bosted og nasjonalitet lett kan bekreftes. Informasjon om drift og plassering av ansatte likeså.

En helhetsvurdering er, som nevnt innledningsvis, godt egnet til å forhindre skatteunndragelse; intet enkeltelement er i seg selv tilstrekkelig til å stadfeste skattemessig bosted, slik at det blir veldig omstendelig for et selskap å aktivt unndra seg skatt. Etter momentene retten her stiller opp, ivaretas dette hensynet på en praktisk måte; kombinasjonen av formelle vilkår som registrering, historisk hjemsted, og stedet for ledelse så vel som drift og ansatte gjør vurderingen sammensatt og balansert.

Regelens enkelte vurderingsmomenter er etter min mening godt egnet for å påvise reelt tilknytningsforhold til Norge, samtidig som den relativt effektivt hindrer skatteunndragelse.

Regelen som oppstilt av retten inneholder riktignok ingen retningslinjer for hvor stor vekt de enkelte momenter skal ha, en mangel som fort kan tenkes å gå på bekostning av forutberegnelighet. Det kan være utfordrende for skattesubjekter å vite hvordan de ulike vurderingsmomentene skal vektas. Men selv på legalitetsprinsippets område kan man vanskelig legge til grunn en så streng forutsigbarhetsnorm som krever at vektingsprinsippene skal være kartlagte og klare. Eksempelvis innen strafferetten er det ingen klare retningslinjer nedfelt i lov eller sedvanerett for hvordan vurderingsmomentene for skille mellom legemsfornærmelse og legemsbeskadigelse skal vektas, og domstolene har ikke vært konsekvente nok til at en slik vektingsnorm kan stadfestes; likevel er regelen godt innenfor legalitetsprinsippets krav til forutberegnelighet, for noen absolutt forutberegnelighet kan ikke kreves.

En slik vektingsnorm vil i alle tilfeller være veldig avhengig av ulike typetilfeller, og omstendighetene knyttet til spesifikke bransjer og rundt det konkrete selskap ellers. I den sammenheng blir det naturlig å se hen til tilsvarende regler for vurdering av fast driftssted⁸³, hvor man ser på hvor viktig funksjonen er for selskapet.

⁸³ Jfr. Skatteavtaler art. 4

Eksempelvis vil styret og daglig leders oppholdssted normalt kunne være viktig for selskapet, men dersom det er snakk om et holdingselskap med lite aktivitet eller endring, vil gjerne styrets beslutninger være av underordnet viktighet, og man ser hen til hvor aktiva er plassert. Tilsvarende mindre vekt på ledelse vil f.eks. kunne være et bemanningsbyrå, som gjerne har sterkere tilknytning til det landet hvor dets ansatte sendes til og jobber.

Poenget er i hvert fall at det vanskelig lar seg oppstille en generell regel for hvor mye hvert vurderingsmoment skal vektes, og da det i alle tilfeller til en viss grad undergraver prinsippet om at vurderingen skal være "konkret".

3.3.3.6 Forvaltningspraksis og administrative uttalelser knyttet til "reelle tilknytningsforhold"

3.3.3.6.1 Samlet vurdering - Lignings-ABC 1998-2013

Skatteetaten har siden 1998 hatt omtrentlig⁸⁴ følgende formulering om hjemmehørendebegrepet for selskaper på side 1291⁸⁵:

"I utgangspunktet vil et aksjeselskap eller likestilt selskap anses skattepliktig som hjemmehørende i Norge når selskapet er stiftet iht. norsk lov og registrert her. Er styreledelse og drift i stor grad flyttet til utlandet, må det etter en samlet vurdering avgjøres konkret om selskapet anses hjemmehørende i Norge."

Det må her antas at den samlede vurdering tilsvarer en vurdering av "reelle tilknytningsforhold" som man finner i forarbeidene⁸⁶, bl.a. fordi det listes opp en rekke kriterier lik dem som nevnt tidligere i oppgaven. Vurderingsmomentene etter Skatteetatens synspunkt er registreringsland, styremøter, daglig ledelse, hovedadministrasjon, hvilket lands selskapsrett som regulerer selskapet, samt generalforsamling og kompetansefordeling mellom organer. Disse har i stor grad blitt gjennomgått tidligere i oppgaven, og jeg viser til den tidligere fremstilling.

Skatteetaten går derimot litt motsatt vei enn forarbeidene når det kommer til vurderingen av selskap registrert i utlandet kontra innlandet:

"Aksjeselskap eller likestilt selskap som er opprettet i henhold til utenlandsk lovgivning og registrert i utlandet anses skattepliktig som hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge."

⁸⁴ Enkelte små språklige variasjoner har forekommet, uten at disse kan sies å endre meningsinnholdet, eksempelvis kun "avgjøres konkret" istedenfor også "samlet vurdering"

⁸⁵ Lignings-ABC 2012

⁸⁶ Jfr. referanse senere på siden til Utv. 1998 s. 848, som forarbeidsuttalelsen i stor grad må sies å være basert på.

Forarbeidsuttalelsene legger som kjent til grunn at en samlet vurdering skal foretas for selskaper registrert i utlandet. Helhetsvurderingens innhold må i alle tilfeller antas å være den samme, uavhengig av hvilke selskaper som skal vurderes. Faktisk ledelse på styrenivå kommer jeg tilbake til under.

Spørsmålet blir da om det er anledning til å forskjellsbehandle selskaper basert på registreringsland, og eventuelt hvilket kriterium som skal legges til grunn for hvem ved vurderingen av skattemessig bosted.

3.3.3.6.1.1 *Forskjellsbehandling*

Forarbeidsuttalelsen dreier seg om vurdering av reelle tilknytningsforhold når et utenlandsk selskap skal anses for å være hjemmehørende i Norge. Lignings-ABC har motsatt utgangspunkt, og legger til grunn konkret vurdering for norske selskaper og faktisk ledelse for utenlandske.

Skattelovens § 2-2 skiller ikke mellom ulike vurderinger for hjemmehørende basert på registreringsland. Da skatterett som sagt er i kjernen av legalitetsprinsippets område, blir det å tolke en ellers nøytral regel dithen at den åpner for forskjellsbehandling noe tvilsomt. Det kan ikke sies å ha blitt utført noen særlig grad av forskjellsbehandling i rettspraksis, mens beskrivelsen i Lignings-ABC tilsier at det har vært forvaltningspraksis de siste 15 årene. Men i alle tilfelle så kan ikke dette sies å være nok til å fravike lovens nøytrale utgangspunkt, som er at man ikke skiller mellom inn- og utlendinger på bakgrunn av registrering.⁸⁷⁸⁸

Generelt sett er det ikke noe forbud mot diskriminering av skatteyttere etter folkeretten⁸⁹. Derimot finnes det en del ikke-diskrimineringsregler i skatteavtalene (art. 24), i EØS-retten, i WTO-reglene og til en viss grad i EMK⁹⁰. Skal man tillate forskjellsbehandling, vil det fort føre til et uoversiktlig regelverk, da man må ta hensyn til i hvilken grad Norges ulike folkerettslige forpliktelser modifierer muligheten til forskjellsbehandling; vi har over 80 skatteavtaler, EØS-avtalen og EMK omfatter i realiteten flere og flere land, og ganske mange land er med i WTO.

3.3.3.6.2 *Finansdepartementets uttalelser og forvaltningspraksis rundt reelle tilknytningsforhold*

FIN kom med en uttalelse i 1998⁹¹, hvor hjemmehørende ble definert i stor grad liktlydende med det som senere skulle stå i forarbeidene til den nye skatteloven. Dette er den første forekomsten av at man skal vurdere "reelle tilknytningsforhold". Forarbeidsuttalelsen er som sagt praktisk talt en blåkopi av uttalelsen, og det gir liten mening i å drøfte innholdet noe videre her. Uttalelsen er derimot omstridt i teorien, og flere teoretikere⁹² legger til grunn at den ikke gir uttrykk for gjeldende rett, som de mener er en vurdering av "*faktisk ledelse på styrenivå*". En grundigere drøfting av uttalelsens rettskildemessige vekt vil følge senere i oppgaven.

⁸⁷ Tilsvarende i Dragvold, s. 106

⁸⁸ Se Leegaard, s. 7-8

⁸⁹ Zimmer, s. 48

⁹⁰ Zimmer, s. 48-49

⁹¹ Utv. 1998 s. 848

⁹² Leegaard, Hole og Dragvold, samt Zimmer i Festskrift til Mads Henry Andenæs

FIN har i senere tid⁹³ fulgt opp dette synspunktet om at det er vurdering av reelle tilknytningsforhold som skal legges til grunn. Praksis og uttalelser fra FINs underliggende organer har derimot ikke vært like konsekvente⁹⁴.

3.4 Oppsummering av gjeldende rett

3.4.1 Er det anledning til å vurdere reelle tilknytningsforhold?

Det omstridte tema vedrørende innholdet i hjemmehørendebegrepet i norsk rett er om vurderingstemaet alene skal være ledelse på styrenivå, eller om det er anledning til å foreta den bredere vurderingen av selskapets reelle tilknytningsforhold. Som poengtert tidligere i oppgaven, så har det siden FINs uttalelse i 1998 versert noe tvil om dette; gjeldende rett frem til uttalelsen var at et selskap var hjemmehørende i Norge dersom dets faktiske ledelse på styrenivå fant sted her⁹⁵. Her kommer problematikken i kjølvannet av Utv. 1998 s. 848 på spissen.

3.4.1.1 Rettskildemessig vekt av og kritikken mot Utv. 1998 s. 848

FINs uttalelse fra 1998 har som nevnt falt under sterk kritikk fra teoretisk hold⁹⁶.

Argumentene som fremmes mot vurderingen av reelle tilknytningsforhold i uttalelsen er at den ikke har rettskildemessig støtte⁹⁷ i det aktuelle rettskildebildet, samt at FINs henvisning til sin egen uttalelse fra 1995 ikke henger sammen.

Det er, som Leegaard sier⁹⁸, vanskelig å imøtegå (Holes) kritikk av FINs uttalelse.

Rettskildebildet frem til 1998 bestod av en analogi fra de eldre dommer som nevnt over, FINs uttalelse fra 1995, ligningspraksis, og den teoretiske fremstilling av Zimmer⁹⁹, Storm-Nielsen og Aarbakke. Teoretikerne var klare på at vurderingstemaet for hjemmehørende utelukkende var hvorvidt selskapets faktiske ledelse på styrenivå fant sted i riket. Alle overnevnte eldre dommer diskuterer også kun fasetter ved denne vurderingen, og må derfor logisk nok tas til inntekt for at det kun var ledelse på styrenivå som var temaet.

FINs uttalelse av 1995 var også krystallklar på innholdet i hjemmehørende¹⁰⁰:

⁹³ Utv. 2006 s. 845

⁹⁴ Se Overligningsnemnda, OLN-1995-505 – UTV-2004-379, og Skattedirektoratet, BFU-2005-25, hvor det tilsynelatende kun er selskapets virkelige ledelse på styrenivå som legges til grunn. Det er imidlertid ikke klart om dette antas å være kun utslagsgivende i en bredere vurdering (gitt ordlyden "avgjørende vekt" på ledelse), eller som et selvstendig vilkår.

⁹⁵ Se Aarbakke og Storm-Nielsen

⁹⁶ Hole, Dragvold og Leegaard, samt Zimmer i "Festskrift til Mads Henry Andenæs"

⁹⁷ Hole s. 24

⁹⁸ S. 10

⁹⁹ Jeg har ikke fått tak i eldre utgaver av Zimmers bøker om dette, men det henvises bl.a. til disse i både Storm-Nielsen (s. 7) og Aarbakke (s. 391)

¹⁰⁰ Utv. 1995 s. 841 (kap 7)

"Departementet antar at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge."

Her kommer også problematikken rundt FINs henvisning til 1995-uttalelsen i 1998-uttalelsen. De hevder i 1998-uttalelsen at de ga uttrykk for at en helhetsvurdering av reelle tilknytningsforhold var gjeldende rett allerede i 1995, noe ordlyden i 1995-uttalelsen ikke gir støtte for.

FINs egen ligningspraksis var også frem til 1998 ganske klar på at hjemmehørende var definert som ledelse på styrenivå:

Selskaper mv. vil være hjemmehørende i riket dersom de er etablert her i henhold til norsk lov og selskapet har sitt "sete" her, dvs. selskaper som har sin ledelse eller sitt hovedkontor/administrative sentrum her. For så vidt selskaper er undergitt registreringsplikt i riket, vil også registreringen i foretaksregisteret kunne gi veiledning.

*Selv om et aksjeselskap er registrert i utlandet og opprettet i henhold til utenlandsk aksjelovgivning, anses det som hjemmehørende i Norge når selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Se F dept utt i Utv 1995/481.*¹⁰¹

FIN, gjennom Skatteetaten, var altså frem til 1997 klar på at hjemmehørende var faktisk ledelse på styrenivå, og at uttalelsen fra 1995 også fremmet dette synet.

Det er altså med rette at uttalelsen er kritisert i teorien, da den klart ikke beskrev gjeldende rett på det aktuelle tidspunkt. Jeg sier meg enig med Hole i at regelen om reelle tilknytningsforhold i FINs uttalelse ikke hadde rettskildemessig støtte, og at deres forståelse av gjeldende rett var gal.

Uttalelsen kan derfor ikke i seg selv tas til følge, og daværende gjeldende rett kan ikke sies å bli endret av den.

3.4.1.2 Reelle tilknytningsforhold etter forarbeidene

3.4.1.2.1 Forarbeidenes rettskildemessige vekt

Spørsmålet er så om man likevel kan komme til at gjeldende rett er reelle tilknytningsforhold som vurderingstema. Hole påpeker administrative uttalelser ikke er gjenstand for konstitusjonell kontroll, og at de derfor må utlede autoritet på bakgrunn av om de inneholder et fornuftig juridisk resonnement, noe de i forhold til de aktuelle rettskilder klart ikke gjorde i dette tilfellet.¹⁰² Dette bestrides ikke heller.

Derimot så er forarbeidsuttalelser, til tross for her å ha blitt skrevet av samme departement under mye de samme omstendigheter, av en helt annen kaliber. Forarbeider er i tradisjonell

¹⁰¹ Lignings-ABC 1995 s. 901, men liktlydende i '96 og '97

¹⁰² S. 22

rettskildelære gitt rettskildemessig vekt grunnet sin demokratiske legitimitet¹⁰³. At regelen som oppstilt i forarbeidene er et klart ekko av en uttalelse som ellers ikke har rettskildemessig vekt delegitimerer på ingen måte forarbeidenes vekt som rettskilde; forarbeidene må antas å være et uttrykk for lovgiverviljen dersom det ikke foreligger motstrid med lovens ordlyd.

Regelens kritikere har for øvrig ikke uttalt seg i særlig grad om hvorvidt dette endrer synet på regelen, noe som er påfallende.

3.4.1.2.2 Forbehold mot realitetsendring – en skranke?

Det nevnes i forarbeidene at det ved den nye loven ikke var tilsiktet noen realitetsendring, kun språklige presiseringer. Spørsmålet er da hvordan dette skal påvirke det faktum at den videre fremstilling i forarbeidene av hjemmehørendebegrepet avviker fra gjeldende rett. Spørsmålet er altså om man skal se på den feilaktige gjengivelsen av gjeldende rett som en endring av gjeldende rett.

Her er det naturlig å trekke en analogi fra læren om *lex specialis*: det spesielle trumfer det generelle. På spesielle taler forarbeidene om hjemmehørendebegrepet, som da må sies å få forrang i forhold til uttalelsen om at det ikke var tilsiktet noen endring.

I praksis har også reelle tilknytningsforhold blitt fulgt opp til en viss grad. Vurdering av reelle tilknytningsforhold har vært inntatt i Lignings-ABC de siste 15 årene, samt i en senere uttalelse fra FIN¹⁰⁴¹⁰⁵. Så mange års konsekvent praksis, etablert i forbindelse med en stor skatte- og skattelovsreform, gjør at man må tillegge vekt som fast og langvarig praksis. Riktignok legger Lignings-ABC opp til en forskjellsbehandling av norske og utenlandsk registrerte selskaper, motsatt av forarbeidene, men her må det antas som nevnt tidligere at det ikke er anledning til å diskriminere når loven selv ikke gjør det. I alle tilfeller så har regelen om reelle tilknytningsforhold blitt praktisert, bare ikke nødvendigvis overfor de korrekte subjekter.

De eneste to dommer som omhandler den nye skatteloven er gjennomgått over. Amarillo Media gjør angir en bredere ledelsesvurdering, men holder seg fortsatt til vilkåret om selskapets faktiske ledelse. Arcade Drilling legger derimot til grunn en vurdering av reelle tilknytningsforhold som angitt i forarbeidene. Da rettens vurdering langt på vei er i tråd med forarbeidene, må det antas at rettens praksis er symptomatisk for domstolenes oppfatning av gjeldende rett og tolkning av forarbeidene.

3.4.1.3 Rekkevidden av Rt. 2002 s. 1144

Dragvold mener¹⁰⁶ at rettsstilstanden er avklart med dommen av Rt. 2002 s. 1144, og at denne slår fast at vurderingstema er ledelse på styrenivå. Problemet med dette synet er at dommer låses til rettsstilstanden på stevningstidspunktet.

¹⁰³ Man må, tross alt, anta at forarbeider har vært gjenstand for grundig konstitusjonell kontroll og høringsrunder, av både Stortinget selv, dets komitéer, og berørte høringsinstanser.

¹⁰⁴ Utv. 2006 s. 485

¹⁰⁵ Se likevel BFU-2005-25, som ikke sier mer enn at det legges avgjørende vekt på styrets ledelse, uten at dette nødvendigvis utelukker at dette var et moment i en bredere vurdering.

¹⁰⁶ Dragvold s. 4

Dommen var her låst til rettstilstanden fra 1997, som var når stevning ble tatt ut og når saksforholdet gjaldt. Det var derfor ikke anledning for retten å ta stilling til de nyere rettskilder, og denne manglende drøftelsen kan ikke begrunne at forarbeidsuttalelsene rett og slett kan ignoreres.

Det dommen derfor kan sies å bidra med er en presisering av innholdet i vurderingen av selskapets reelle ledelse.

Konklusjonen må derfor bli at gjeldende rett i dag er at det skal foretas en vurdering av alle reelle tilknytningsforhold, subsidiært selskapets ledelse på styrenivå i grensetilfeller, for at et selskap skal anses skattemessig hjemmehørende i Norge.

Likevel er dette en regel på utrygg grunn; det er fullt ut mulig at Arcade Drilling-dommen ankes, og Høyesterett kan ha et annet syn på saken, eller at presiserende lovgivning kommer, noe man i så tilfelle må bøye seg for.

4 Kvalitative og normative betraktninger rundt hjemmehørendebegrepet

Basert på min innledende drøftelse om mulige vurderingstema for hjemmehørende, mener jeg i alle tilfeller at de to vilkårene ledelse på styrenivå og konkret vurdering av reelle tilknytningsforhold har såpass fundamentale svakheter at andre kriterier burde oppstilles, og at ny lovgivning trengs.

Ledelse på styrenivå er en regel som i vår tid med økt fjernkommunikasjon¹⁰⁷, mobilitet, skatteplanlegging og konsernledete selskaper¹⁰⁸ ikke lenger er en like lett regel å håndheve. Omgåelse er relativt enkelt, og informasjon utover det selskapet oppgir selv kan være vanskelig å oppdrive. Det er derfor ikke egnet som et selvstendig vilkår for en vurdering av selskapers tilknytning.

Selv om en vurdering av alle reelle tilknytningsforhold gir det mest korrekte bildet av selskapets tilknytning, blir den for omfattende og for lite forutsigbar slik den nå står. Store mengder informasjon må innhentes og de ulike faktorene må vektes; dette er problematisk både for selskapet og staten, og bidrar til en uforutsigbar situasjon for begge parter, da små endringer i reelle forhold potensielt kan endre skatteposisjonen til selskapet hvis det helhetlige bildet endres.¹⁰⁹

Reelle tilknytningsforhold burde derimot alltid være utgangspunktet for enhver regel, da det som sagt er best egnet til å stadfeste den nødvendige tilknytning for å utløse skatteplikt.

¹⁰⁷ Dette er et fenomen som det nå tillattes brukt i større grad i selskapsretten, se bl.a. at det åpnes for mer utstrakt bruk etter Prop. 111 L

¹⁰⁸ Det er vanskelig å forene ledelsevilkåret med prinsippet om at hvert enkelt skattesubjekt er selvstendig, dersom et selskap reelt ledes av morselskapet, se om dette Leegaard s. 25

¹⁰⁹ Liten tue velter stort lass

Etter den tidligere drøftelse av ulike vilkårs fordeler og ulemper, mener jeg at en utslagsliste, lik den som er oppstilt av OECD¹¹⁰, er den beste løsningen for å få en regel som er håndterlig, fleksibel og egnet til å forhindre skatteunndragelse.

Det nøyaktige innhold i en slik regel er såpass omfattende at en detaljert drøftelse fortjener en lengre drøftelse enn hva her er plass til. Jeg vil likevel forsøke meg på en kortfattet oppstilling, som i stor grad ligner på den foreslåtte i OECD Commentaries.

Som nevnt tidligere, så burde det generelle utgangspunktet være at selskaper stiftet¹¹¹ etter norsk rett anses som norske skattesubjekter, da dette er et enkelt prinsipp som praktiseres i mange land som bruker alternative vilkår (eks. Storbritannia og Danmark)¹¹². Dette er også et naturlig utgangspunkt; dersom selskapet er stiftet i Norge, er det fordi at stifterne har tatt et bevisst valg, og valgt Norge som selskapsmessig bosted; skattemessig bosted burde derfor også følge av dette.¹¹³

Det neste alternative vilkår burde være at selskapet får skatteplikt til Norge dersom det har relativt sterkest økonomisk drift her, altså hvor flest penger brukes eller tjenes avhengig av om selskapet går med under- eller overskudd. Alternativt kan man se på driftsnivået generelt, uten å nødvendigvis ta hensyn til over- og underskudd. Da selskapers formål i utgangspunktet er å drive økonomisk aktivitet, må deres aktiviteter anses som selve kjernen i selskapet, og plasseringen derfor meget godt egnet til å stadfeste tilknytning i skattemessig forstand. Som over, så velger selskaper hvor det vil drive sine aktiviteter, og tilknytning stadfestes deretter.

Det neste vilkår burde være basert på ledelse, at man anser selskaper som hjemmehørende dersom de reelt ledes fra Norge. Herunder burde, som det jevnt over er hevdet, myndighet som ordinært tilligger styret vektlegges, og ved fravær av styreaktivitet kan man se hen til daglig leder eller hovedadministrasjonens arbeidssted¹¹⁴. Et selskap fungerer tross alt sjelden uten ledelse, og de viktigste funksjoner er styrets forvaltnings- og tilsynsansvar; det er styret, eller fullmektiger under styret, som tar avgjørelser knyttet til driften som nevnt over, slik at dette vurderingstemaet også er godt egnet til å stadfeste tilknytning, om enn mer subsidiært enn driftsvilkåret.

Med en slik liste med alternative vilkår vil situasjonen bli mer forutsigbar for stat og selskap; det er enklere å se om enkeltvilkårene er oppfylte, enn å vektlegge dem i en samlet vurdering. Hvert av disse kriteriene er egnet til å stadfeste tilknytning til riket, men tilstedeværelsen av dem alle gjør at det er vanskeligere å unndra seg skatteplikt til Norge selv om tilknytningen er rimelig sterk. Vilkårene kan derfor samlet gi en bedre regel når de forekommer som alternative, fremfor selvstendige vilkår.

En slik regel gjør at vilkårene nærmest opphøyes til et Aristotelisk nivå, hvor helheten er større enn summen av delene¹¹⁵

¹¹⁰ Se Discussion draft 2003

¹¹¹ Se Leegaard, som også forfekter dette syn, og påpeker at rettsutviklingen på verdensbasis går i retning av å anse stiftelse som tilstrekkelig tilknytning for hjemmehørende vilkåret.

¹¹³ Dette er begrunnelsen for den danske regel, hvor stiftelse er utgangspunktet, deretter ledelse, se Michelsen s. 167.

¹¹⁴ Se bl.a. Aarbakke om dette.

¹¹⁵ Se Aristoteles, Metafysikken, bok VI, del 13

Hvorvidt regler med antikt filosofisk preg faller i smak hos lovgiver eller Høyesterett, forblir uvisst, men man kan jo håpe.

5 Referanseliste

5.1 Bøker

1. Aarbakke, Magnus (1990) – *"Skatt på inntekt"*, 4. utg. – Oslo, Universitetsforlaget
2. Ault, Hugh J, og Arnold, Brian J. (2010) – *"Comparative Income Taxation"* – 3. Utg – Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International
3. Couzin, Robert (2002) – *"Corporate residence and international taxation"* – Amsterdam, IBFD Publications BV
4. Dahlman, Roland og Fredborg, Lars (2003) – *"Internationell beskatning"*, 1. Utg – Stockholm, Norstedts juridik AB
5. Michelsen, Aage (2003) – *"International skatteret"* – København, Forlaget Thomson A/S
6. Naas, Henning m fl (2011) – *"Norsk internasjonal skatterett"* – Oslo, Universitetsforlaget
7. Saunders, Roy (2010) – *"International tax systems and planning techniques"* – London, Thomson Reuters (Legal) Limited
8. Skaar, Arvid Aage m fl (2006) – *"Norsk skatteavtalerett"*, 1. utgave – Oslo, Gyldendal
9. Skatteetaten (1997 – 2013) – *"Lignings-ABC"*, 18.-34. utgave – Oslo, Gyldendal
10. Skatteetaten (1995) – *"Lignings-ABC"*, 16. utgave – Oslo, Grøndahl Dreyer
11. Zimmer, Frederik (2009) – *"Internasjonal inntektsskatterett"*, 4. utgave – Oslo, Universitetsforlaget

5.2 Artikler

1. Dragvold, Petter (2012) – *"Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2"* - Skatterett 2012 nr. 2
2. Hole, Geir Peter (2000) – *"Skattemessig emigrasjon av selskaper"* – Skatterett 2000
3. Leegaard, Thor (2001) – *"Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgivning?"* Utv. 2001 s. 928
4. Storm-Nielsen, Truls (1987) - *"Hvor bor et aksjeselskap"* - Skatterett nr. 1 1987

5.3 Lover

1. Skatteloven av 1999: Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven). (LOV-1999-03-26-14 FIN)
2. Skatteloven av 1911: Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven). (LOV-1911-08-18-8 FIN)
3. Dobbelskattloven, lov nr. 15 av 28. juli 1949
4. Aksjeloven, lov nr. 61 av 13. juni 1997

5.4 Forarbeider

1. Ot.prp.nr.86 (1997-1998)
2. Ot.prp.nr.16 (1991-1992) - Oppfølging av skattereformen 1992
3. Prop. 111 L (2012-2013)

5.5 Rettspraksis

5.5.1 Høyesterettspraksis

1. Rt. 1919 s. 92
2. Rt. 1926 s. 782 Hjeltefjord
3. Rt. 1923 s. 146 AS Sørlandet
4. Rt. 1933 s. 169
5. Rt. 1937 s. 443 Transpacific Ocean
6. Rt. 1973 s. 143 Alnor Aluminium
7. Rt. 2002 s. 1144 Panama/Kypros
8. Rt. 2007 s. 209 Hex

5.5.2 Underrettspraksis

1. Arcade Drilling - Oslo tingrett, saksnr. 10-147861 TVI-OTIR/01
2. Amarillo Media - Kristiansand tingrett, 03.11 2010 - TKISA-2009-140366 – UTV-2010-968

5.6 Forvaltningsavgjørelser

1. Overligningsnemnda - OLN-1995-505 – UTV-2004-379

5.7 Administrative uttalelser

1. Utv. 1993 s. 1589
2. Utv. 1995 s 481
3. Utv. 1996 s. 201
4. Utv. 1998 s 848
5. BFU-2005-25 – Skattedirektoratet
6. Utv. 2006 s. 485

5.8 OECD Mønsteravtale og kommentarer

1. OECD Model Tax Convention – se Zimmer, s.
2. "Commentaries" normal versjon om Art. 4: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/36221030.pdf>
3. Discussion draft 2003: <http://www.oecd.org/tax/treaties/2956428.pdf>
4. "Commentaries" oppdatering 2008: <http://www.oecd.org/tax/treaties/41032078.pdf>

5.9 Annet

1. Aristoteles (350 f.v.t) – "*Metafysikk*", 1. utg. antikkens Hellas, formodentlig privat forlag